

32004R2238

L 394/1

JURNALUL OFICIAL AL UNIUNII EUROPENE

31.12.2004

**REGULAMENTUL (CE) NR. 2238/2004 AL COMISIEI
din 29 decembrie 2004**

de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1725/2003 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul internațional de raportare financiară (IFRS) nr. 1, Standardele internaționale de contabilitate (IAS) nr. 1-10, 12-17, 19-24, 27-38, 40 și 41 și interpretările Comitetului pentru interpretarea standardelor (SIC) nr. 1-7, 11-14, 18-27 și 30-33

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE,

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Europene,

având în vedere Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate ⁽¹⁾, în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

- (1) Prin Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 ⁽²⁾ al Comisiei s-au adoptat anumite standarde internaționale și interpretări sub forma în vigoare la data de 1 septembrie 2002.
- (2) La data de 18 decembrie 2003, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB) a publicat 13 standarde internaționale de contabilitate revizuite și a comunicat abrogarea IAS 15 *Informații ce reflectă efectele prețurilor fluctuante*. Scopul revizuirii a fost îmbunătățirea calității și a coerenței corpului de standarde internaționale de contabilitate (IAS) existente.
- (3) În general, obiectivele acestui proiect de îmbunătățire au fost de a reduce sau elimina alternativele, redundanțele și conflictele în cadrul standardelor, de a rezolva anumite probleme de convergență și de a îmbunătăți structura IAS-urilor existente. Mai mult, IASB a hotărât să încorporeze interpretările existente în standardele îmbunătățite în scopul de a crește transparența și coerența acestora și de a le face mai cuprinzătoare.

- (4) Consultarea experților tehnici în domeniu confirmă faptul că IAS-urile revizuite respectă criteriile tehnice de adoptare stabilite la articolul 3 din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002, în special cerința de a contribui la bunăstarea publică europeană.
- (5) Adoptarea standardelor „proiectului de îmbunătățire” antrenează modificări ale altor standarde internaționale de contabilitate și interpretări în scopul de a asigura coerența cu standardele internaționale de contabilitate. Modificările antrenate privesc Standardul internațional de raportare financiară (IFRS) nr. 1, Standardele internaționale de contabilitate (IAS) nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 și 41 și interpretările Comitetului pentru interpretarea standardelor (SIC) nr. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 și 32. Prin adoptarea standardelor respective, se înlocuiesc interpretările Comitetului pentru interpretarea standardelor (SIC) nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 și 33.
- (6) Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 ar trebui modificat în consecință.
- (7) Măsurile prevăzute de prezentul regulament sunt în conformitate cu avizul Comitetului de reglementare în domeniul contabilității,

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1725/2003 se modifică după cum urmează:

1. Standardele internaționale de contabilitate (IAS) nr. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 și 40 se înlocuiesc cu textul prevăzut în anexa la prezentul regulament.

⁽¹⁾ JO L 243, 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ JO L 261, 13.10.2003, p. 1. Regulament astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2237/2004 (JO L 393, 31.12.2004, p. 1).

2. IAS 15 și SIC nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 și 33 se elimină.
3. Adoptarea IAS 1 antrenează modificări ale IAS nr. 12, 19, 34, 35 și 41 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
4. Adoptarea IAS 2 antrenează modificări ale IAS 14 și IAS 34 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
5. Adoptarea IAS 8 antrenează modificări ale IFRS 1, IAS nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 și 38 și SIC nr. 12, 13, 21, 22, 25, 27 și 31 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
6. Adoptarea IAS 10 antrenează modificări ale IAS nr. 22, 35 și 37 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
7. Adoptarea IAS 16 antrenează modificări ale IFRS 1, IAS nr. 14, 34, 36, 37 și 38 și SIC nr. 13, 21 și 32 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
8. Adoptarea IAS 21 antrenează modificări ale IFRS 1, IAS nr. 7, 12, 29, 34, 38 și 41 și SIC 7 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
9. Adoptarea IAS 24 antrenează modificări ale IAS 30 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
10. Adoptarea IAS 27 antrenează modificări ale IAS 22 și SIC 12 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.
11. Adoptarea IAS 31 antrenează modificări ale SIC 13 pentru a asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate.

Articolul 2

Prezentul regulament intră în vigoare în a treia zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Se aplică de la 1 ianuarie 2005.

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

Adoptat la Bruxelles, 29 decembrie 2004.

Pentru Comisie

Charlie McCREEVY

Membru al Comisiei

ANEXĂ

STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE

Nr. IAS	Titlu
IAS 1	Prezentarea situațiilor financiare
IAS 2	Stocuri
IAS 8	Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori
IAS 10	Evenimente ulterioare datei bilanțului
IAS 16	Imobilizări corporale
IAS 17	Contracte de leasing
IAS 21	Efectele variației cursurilor de schimb valutar
IAS 24	Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate
IAS 27	Situații financiare consolidate și individuale
IAS 28	Investiții în entitățile asociate
IAS 31	Participații în asocierile în participație
IAS 33	Rezultatul pe acțiune
IAS 40	Investiții imobiliare

Prezentarea situațiilor financiare

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-6
Scopul situațiilor financiare	7
Componente ale situațiilor financiare	8-10
Definiții	11-12
Considerente generale	13-41
Prezentarea fidelă și conformitatea cu IFRS	13-22
Continuitatea activității	23-24
Contabilitatea de angajamente	25-26
Consecvența prezentării	27-28
Prag de semnificație și agregare	29-31
Compensare	32-35
Informații comparative	36-41
Structură și conținut	42-126
Introducere	42-43
Identificarea situațiilor financiare	44-48
Perioada de raportare	49-50
Bilanțul	51-77
Distincția curent/termen lung	51-56
Active curente	57-59
Pasive curente	60-67
Informații care trebuie prezentate în bilanț	68-73
Informații care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note	74-77
Contul de profit și pierdere	78-95
Profitul sau pierderea perioadei	78-80
Informații care trebuie prezentate în contul de profit și pierdere	81-85
Informații care trebuie prezentate fie în contul de profit și pierdere, fie în notele explicative	86-95
Situația modificărilor capitalurilor proprii	96-101
Situația fluxurilor de trezorerie	102

	Puncte
Note	103-126
Structură	103-107
Prezentarea politicilor contabile	108-115
Surse majore de incertitudine a estimărilor	116-124
Alte informații	125-126
Data intrării în vigoare	127
Retragerea IAS 1 (revizuit în 1997)	128

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 1 (revizuit în 1997) *Prezentarea situațiilor financiare* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a prescrie baza pentru prezentarea situațiilor financiare generale, pentru a asigura comparabilitatea lor atât cu situațiile financiare ale entității pentru perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități. Pentru a atinge acest obiectiv, prezentul standard prevede considerente generale pentru prezentarea situațiilor financiare, recomandări privind structura acestora și cerințe minime privind conținutul lor. Recunoașterea, evaluarea și evidențierea tranzacțiilor speciale și ale altor evenimente sunt tratate în alte standarde și interpretări.

DOMENIUL DE APLICARE

2. ***Prezentul standard trebuie aplicat tuturor situațiilor financiare generale întocmite și prezentate în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară (IFRS).***
3. Situațiile financiare generale sunt acelea destinate să răspundă necesităților utilizatorilor care nu au posibilitatea de a solicita rapoarte adaptate necesităților lor specifice de informații. Situațiile financiare generale sunt acelea care pot fi prezentate separat sau în cadrul altui document public, precum un raport anual sau un prospect de emisiune. Prezentul standard nu se aplică structurii și conținutului situațiilor financiare interimare condensate elaborate în conformitate cu IAS 34 *Raportarea financiară interimară*. Cu toate acestea, punctele 13-41 se aplică unor astfel de situații financiare. Prezentul standard se aplică, în egală măsură, tuturor entităților, indiferent dacă trebuie sau nu să întocmească situații financiare consolidate sau situații financiare individuale, în conformitate cu definiția din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*.
4. IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare* prevede cerințe suplimentare pentru bănci și instituții financiare similare, consecvente cu cerințele prezentului standard.
5. Prezentul standard utilizează o terminologie corespunzătoare entităților cu scop lucrativ, inclusiv entităților din sectorul public. Entitățile nonprofit din sectorul privat, public sau de stat care doresc să aplice prezentul standard ar putea fi nevoite să modifice descrierile utilizate pentru anumite elemente-rânduri din situațiile financiare și chiar și pentru situațiile financiare propriu-zise.
6. În mod asemănător, entitățile care nu dețin capital propriu astfel cum este acesta definit în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* (de exemplu, anumite fonduri mutuale) și entitățile al căror capital pe acțiuni nu constituie capital propriu (de exemplu, unele entități cooperative) ar putea fi nevoite să adapteze descrierea, în cadrul situațiilor financiare, a intereselor membrilor sau ale deținătorilor de unități.

IAS 1

SCOPUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

7. Situațiile financiare constituie o reprezentare structurată a poziției financiare a unei entități și a performanței financiare a acesteia. Obiectivul situațiilor financiare generale este de a oferi informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități, care sunt utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situațiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestionării de către conducerea entității a resurselor care îi sunt încredințate. Pentru a atinge acest obiectiv, situațiile financiare oferă informații despre:

- (a) activele;
- (b) pasivele;
- (c) capitalurile proprii;
- (d) veniturile și cheltuielile, inclusiv câștigurile și pierderile;
- (e) alte modificări în capitalurile proprii
și
- (f) fluxurile de trezorerie ale unei entități.

Aceste informații, împreună cu alte informații din notele la situațiile financiare, ajută utilizatorii situațiilor financiare să estimeze fluxurile de trezorerie viitoare ale entității și, în special, momentul de apariție și gradul de certitudine al acestora.

COMPONENTE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

8. *Un set complet de situații financiare include următoarele componente:*

- (a) **un bilanț;**
- (b) **un cont de profit și pierdere;**
- (c) ***o situație a modificărilor capitalurilor proprii, care să reflecte fie:***
 - (i) ***toate modificările capitalurilor proprii***
fie
 - (ii) ***modificările capitalurilor proprii, altele decât cele care provin din tranzacții cu deținătorii de capitaluri proprii care acționează în calitatea lor de deținători de capitaluri proprii;***
- (d) **un tablou al fluxurilor de trezorerie**
și
- (e) ***note, care să cuprindă un rezumat al politicilor contabile și alte note explicative.***

9. Multe entități prezintă, în plus față de situațiile financiare, o analiză financiară efectuată de conducere care descrie și explică principalele caracteristici ale performanței și ale poziției financiare ale entității, precum și principalele incertitudini cu care se confruntă. Un astfel de raport poate include o analiză privind:

- (a) principalii factori și principalele influențe care determină performanța financiară, inclusiv modificările mediului în care entitatea își desfășoară activitatea, reacția entității la modificările respective și efectul acestora, precum și politica de investiții a entității pentru menținerea și îmbunătățirea acestei performanțe, inclusiv politica privind dividendele;
- (b) sursele de finanțare ale entității și rata vizată de îndatorare a capitalului
și
- (c) resursele entității care nu sunt recunoscute în bilanț în conformitate cu IFRS.

10. Multe entități prezintă, în plus față de situațiile financiare, rapoarte și situații, cum ar fi rapoarte de mediu și situații privind valoarea adăugată, în special în sectoarele în care factorii de mediu sunt semnificativi și în cazul în care angajații sunt considerați un grup important de utilizatori. Rapoartele și situațiile prezentate în afara situațiilor financiare se situează în afara domeniului de aplicare al IFRS.

DEFINIȚII

11. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Imposibilitate. Aplicarea unei cerințe este imposibilă în cazul în care entitatea nu poate să o aplice după ce a depus toate eforturile rezonabile în acest sens.

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS-uri) sunt standardele și interpretările adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Acestea cuprind:

(a) standardele internaționale de raportare financiară;

(b) standardele internaționale de contabilitate

și

(c) interpretări care au fost emise de către Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau de către fostul Comitet permanent pentru interpretarea standardelor (SIC).

Semnificativ. Omisiunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative atunci când ar putea, individual sau împreună, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, decizii luate pe baza situațiilor financiare. Semnificația depinde de mărimea și natura omisiunilor sau a erorilor luate în considerare în funcție de situația dată. Mărimea sau natura elementului sau o combinație a acestora ar putea fi factorul determinant.

Notele conțin informații suplimentare față de cele prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor în capitalurile proprii și tabloul fluxurilor de trezorerie. Notele oferă descrieri narative sau detalieri ale elementelor prezentate în aceste situații și informații privind elementele care nu se califică pentru a fi recunoscute în situațiile respective.

12. Pentru a evalua dacă o omisiune sau o declarație eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor și, în consecință, ar fi semnificativă, este necesar să se ia în considerare caracteristicile utilizatorilor respectivi. Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare prevede, la punctul 25, că „se presupune că utilizatorii dețin un nivel rezonabil de cunoștințe cu privire la afaceri și activitățile economice și contabile și o disponibilitate de a studia informațiile depunând un efort rezonabil în acest sens”. În consecință, evaluarea trebuie să ia în considerare modul în care se preconizează că utilizatorii care au aceste caracteristici ar putea fi influențați în luarea deciziilor economice.

CONSIDERENTE GENERALE

Prezentarea fidelă și conformitatea cu IFRS

13. Situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Prezentarea fidelă presupune reprezentarea fidelă privind efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții, în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active și pasive, venituri și cheltuieli stabilite în Cadrul general. Aplicarea corespunzătoare a IFRS-urilor, cu prezentarea de informații suplimentare, după caz, are ca rezultat, în aproape toate situațiile, situații financiare care furnizează o prezentare fidelă.
14. O entitate ale cărei situații financiare sunt conforme cu IFRS-urile prezintă, în note, o declarație explicită și fără rezerve cu privire la această conformitate. Situațiile financiare trebuie descrise ca fiind conforme cu IFRS numai în cazul în care respectă toate cerințele IFRS-urilor.

IAS 1

15. În aproape toate situațiile, o prezentare fidelă este obținută prin respectarea IFRS-urilor aplicabile. O prezentare fidelă implică, de asemenea, ca entitatea:
- (a) să selecteze și să aplice politicile contabile în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*. IAS 8 stabilește o ierarhie de orientări obligatorii pe care conducerea le ia în considerare în absența unui standard sau a unei interpretări care se aplică în mod specific unui element;
 - (b) să prezinte informații, inclusiv cu privire la politicile contabile, într-o manieră care să furnizeze informații relevante, credibile, comparabile și inteligibile;
 - (c) să furnizeze prezentări suplimentare în cazul în care respectarea unor cerințe speciale din cadrul IFRS este insuficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul anumitor tranzacții, al altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și performanței financiare a entității.
16. ***Politicele contabile neadecvate nu se rectifică nici prin prezentarea politicilor contabile utilizate, nici prin note sau materiale explicative.***
17. ***În cazurile extrem de rare în care conducerea ajunge la concluzia că respectarea unei cerințe dintr-un standard sau dintr-o interpretare ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivele situațiilor financiare stabilite în Cadrul general, entitatea se va abate de la cerința respectivă în maniera prevăzută la punctul 18 în cazul în care cadrul de reglementare respectiv impune acest lucru sau nu interzice abaterea respectivă.***
18. ***În cazul în care o entitate se abate de la o cerință a unui standard sau a unei interpretări în conformitate cu punctul 17, ea trebuie să prezinte:***
- (a) ***concluzia conducerii că situațiile financiare prezintă fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității;***
 - (b) ***conformitatea, sub toate aspectele semnificative, cu standardele și interpretările aplicabile, cu excepția abaterii de la o anumită cerință pentru obținerea unei prezentări fidele;***
 - (c) ***titlul standardului sau al interpretării de la care s-a abătut entitatea, natura abaterii, inclusiv tratamentul impus de standard sau de interpretare, motivul pentru care tratamentul în cauză ar induce în eroare într-o asemenea măsură în împrejurările respective, încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general și tratamentul adoptat***
- și***
- (d) ***pentru fiecare perioadă prezentată, impactul financiar al abaterii asupra fiecărui element din situațiile financiare care ar fi fost raportat în cazul în care cerința ar fi fost respectată.***
19. ***În cazul în care o entitate nu a respectat o cerință a unui standard sau a unei interpretări într-o perioadă anterioară, iar abaterea respectivă afectează sumele recunoscute în situațiile financiare pentru perioada actuală, entitatea face prezentările stabilite la punctul 18 literele (c) și (d).***
20. Punctul 19 se aplică, de exemplu, în cazul în care o entitate s-a abătut într-o perioadă anterioară de la o cerință a unui standard sau a unei interpretări privind evaluarea activelor sau a pasivelor, iar abaterea respectivă afectează evaluarea modificărilor în active sau pasive recunoscute în situațiile financiare ale perioadei actuale.

21. *În situațiile extrem de rare în care conducerea concluzionează că respectarea unei cerințe a unui standard sau a unei interpretări ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general, dar cadrul de reglementare relevant interzice abaterea de la cerința respectivă, entitatea va încerca să reducă, în măsura în care este posibil, caracterul care este perceput ca inducând în eroare al respectării cerinței respective, prin prezentarea:*

(a) *titlului standardului sau al interpretării respective, a naturii cerinței și a motivului pentru care conducerea a concluzionat că respectarea cerinței respective induce în eroare într-o asemenea măsură încât intră în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în Cadrul general*

și

(b) *pentru fiecare perioadă prezentată, a ajustărilor fiecărui element din situațiile financiare pe care conducerea le consideră necesare pentru obținerea unei prezentări fidele.*

22. În contextul punctelor 17-21, o informație va intra în conflict cu obiectivele situațiilor financiare în cazul în care nu reprezintă fidel tranzacțiile, alte evenimente și condiții pe care fie intenționează să le reprezinte, fie se preconizează în mod normal că le va reprezenta și, în consecință, ar putea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. Atunci când evaluează dacă respectarea unei cerințe speciale a unui standard sau a unei interpretări ar induce în eroare într-o asemenea măsură încât ar intra în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în *Cadrul general*, conducerea trebuie să ia în considerare:

(a) *motivul pentru care obiectivul situațiilor financiare nu este îndeplinit în împrejurările respective*

și

(b) *modul în care împrejurările care caracterizează entitatea pot fi diferite de cele care caracterizează alte entități care respectă cerința. În cazul în care, în împrejurări similare, alte entități respectă cerința, există o prezumție refutabilă potrivit căreia respectarea cerinței de către entitate nu ar fi indus în eroare într-o asemenea măsură încât să intre în conflict cu obiectivul situațiilor financiare stabilit în *Cadrul general*.*

Continuitatea activității

23. *La întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea. Situațiile financiare trebuie întocmite pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea, fie nu are o alternativă realistă în afară de aceasta. În cazul în care, la efectuarea evaluării, conducerea are cunoștință de incertitudini semnificative privind evenimente sau condiții care pot pune semnificativ sub semnul îndoielii capacitatea entității de a-și continua activitatea, incertitudinile respective trebuie aduse la cunoștință. În cazul în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității, acest fapt trebuie adus la cunoștință, împreună cu baza pe care se întocmesc situațiile financiare și motivul pentru care entitatea nu își va mai putea continua activitatea.*

24. Atunci când apreciază dacă prezumția continuității activității este adecvată, conducerea ia în considerare toate informațiile disponibile privind viitorul entității, pentru o perioadă de cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului. Importanța acordată depinde de împrejurările fiecărui caz în parte. În cazul în care entitatea a avut o activitate profitabilă în trecut și are acces ușor la resurse financiare, se poate ajunge la concluzia că prezumția continuității activității este adecvată fără o analiză detaliată. În alte cazuri, conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și previzionată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de refinanțare înainte de a avea certitudinea că prezumția continuității activității este adecvată.

Contabilitatea de angajamente

25. *O entitate își întocmește situațiile financiare folosind contabilitatea de angajamente, cu excepția informațiilor privind fluxurile de trezorerie.*

26. În cazul în care se folosește contabilitatea de angajamente, elementele sunt recunoscute ca active, pasive, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli (elementele situațiilor financiare) în cazul în care respectă definițiile și criteriile de recunoaștere pentru elementele respective din *Cadrul general*.

IAS 1

Consecvența prezentării

27. Modul de prezentare și clasificare a elementelor în situațiile financiare trebuie menținut de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care:

(a) o modificare semnificativă în natura activității entității sau o analiză a prezentării situațiilor sale financiare demonstrează că ar fi fost mai adecvată o altă prezentare sau clasificare având în vedere criteriul pentru selecția și aplicarea politicilor contabile din IAS 8

sau

(b) un standard sau o interpretare impune o modificare a prezentării.

28. O achiziție sau o cedare semnificativă ori o analiză a prezentării situațiilor financiare poate sugera necesitatea unei modalități diferite de prezentare a situațiilor financiare. O entitate modifică prezentarea situațiilor financiare numai cu condiția ca noua prezentare să furnizeze informații credibile și mai relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare și ca structura revizuită să poată fi utilizată în continuare astfel încât să nu fie afectată comparabilitatea. În cazul în care operează astfel de modificări, entitatea își reclasifică informațiile comparative în conformitate cu punctele 38 și 39.

Prag de semnificație și agregare

29. **Fiecare clasă care cuprinde elemente similare semnificative trebuie prezentată separat în situațiile financiare. Elementele care au naturi sau funcții diferite vor fi prezentate separat, cu excepția cazului în care nu sunt semnificative.**

30. Situațiile financiare rezultă din prelucrarea unui volum mare de tranzacții sau alte evenimente care sunt structurate prin agregare pe grupe, în funcție de natura sau funcția lor. Etapa finală a procesului de agregare și clasificare este prezentarea de date condensate și clasificate care formează elemente-rânduri în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii și în tabloul fluxurilor de trezorerie sau în note. În cazul în care un element-rând nu este semnificativ în mod individual, atunci el este agregat cu alte elemente, fie în situațiile financiare propriu-zise, fie în note. Un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat separat în situațiile financiare propriu-zise poate fi, cu toate acestea, suficient de semnificativ pentru a fi prezentat separat în note.

31. Aplicarea conceptului de prag de semnificație implică faptul că nu este necesară respectarea cerințelor speciale de prezentare dintr-un standard sau dintr-o interpretare în cazul în care informațiile nu sunt semnificative.

Compensare

32. **Activele și pasivele, precum și veniturile și cheltuielile nu trebuie compensate, cu excepția cazului în care compensarea este impusă sau permisă de un alt standard sau de altă interpretare.**

33. Este important ca atât activele și pasivele, cât și veniturile și cheltuielile să fie raportate separat în cazul în care sunt semnificative. Compensarea, fie în contul de profit și pierdere, fie în bilanț, cu excepția cazului în care compensarea reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, reduce capacitatea utilizatorilor atât de a înțelege tranzacțiile întreprinse, alte evenimente și condiții care au survenit, cât și de a evalua viitoarele fluxuri de trezorerie ale entității. Nu constituie compensare evaluarea activelor după deducerea valorii provizioanelor pentru depreciere - de exemplu, provizioane pentru deprecierea obiectelor de inventar și provizioane pentru creanțele incerte.

34. IAS 18 *Venituri din activități curente* definește noțiunea „venituri din activități curente” și impune ca acestea să fie evaluate la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, luând în considerare valoarea oricărei reduceri comerciale și de volum acordate de entitate. În decursul activităților sale curente, o entitate efectuează alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. Rezultatele unor astfel de tranzacții sunt prezentate, în cazul în care această prezentare reflectă fondul economic al tranzacției sau al evenimentului, prin compensarea veniturilor cu cheltuielile asociate generate de aceeași tranzacție. De exemplu:

- (a) câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investițiile financiare și activele de exploatare, sunt raportate prin deducerea din încasările din cedare a valorii contabile a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente

(b) cheltuielile în legătură cu un provizion care este recunoscut în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente* și rambursat în baza unui contract cu un terț (de exemplu, angajamentul unui furnizor de a oferi garanție) pot fi compensate cu rambursările aferente.

35. De asemenea, câștigurile și pierderile care decurg dintr-un grup de tranzacții similare sunt raportate pe o bază netă, de exemplu câștigurile și pierderile din diferențele de curs valutar sau câștigurile și pierderile generate de instrumentele financiare deținute în vederea tranzacționării. Cu toate acestea, astfel de câștiguri și pierderi sunt raportate separat în cazul în care sunt semnificative.

Informații comparative

36. ***Cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare permite sau impune altfel, informațiile comparative sunt prezentate, în ceea ce privește perioada precedentă, pentru toate sumele raportate în situațiile financiare. Informațiile comparative trebuie incluse în informațiile narative și descriptive în cazul în care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare ale perioadei curente.***

37. În unele cazuri, informațiile narative furnizate în situațiile financiare pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) sunt relevante și pentru perioada curentă. De exemplu, detaliile privind un litigiu, al cărui rezultat era nesigur la data ultimului bilanț întocmit și care este încă nesoluționat, sunt prezentate în perioada curentă. Astfel, utilizatorii beneficiază de informația că exista acea incertitudine la data ultimului bilanț întocmit și că au fost luate măsuri pentru soluționarea acesteia în cursul perioadei.

38. ***În cazul în care prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică, valorile comparative sunt reclasificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat. La reclasificarea valorilor comparative, entitatea trebuie să prezinte:***

(a) *natura reclasificării;*

(b) *valoarea fiecărui element sau a fiecărei clase de elemente care sunt reclasificate*

și

(c) *motivul reclasificării.*

39. ***În cazul în care reclasificarea sumelor comparative este imposibilă, o entitate prezintă:***

(a) *motivul pentru care sumele nu sunt reclasificate*

și

(b) *natura modificărilor care ar fi fost operate în cazul în care valorile ar fi fost reclasificate.*

40. Creșterea comparabilității între perioade a informațiilor îi ajută pe utilizatori să ia decizii economice, în special prin faptul că permite evaluarea tendințelor în informațiile financiare în scopul efectuării prognozelor. În anumite împrejurări, reclasificarea informațiilor comparative pentru o anumită perioadă anterioară pentru a se asigura comparabilitatea cu perioada curentă este imposibilă. De exemplu, este posibil ca, în perioada (perioadele) anterioară (anterioare), datele să nu fi fost colectate într-o manieră care să permită reclasificarea, iar reconstituirea informațiilor să fie imposibilă.

41. IAS 8 tratează ajustările necesare ale informațiilor comparative ca urmare a modificării unei politici contabile sau a corectării unei erori de către entitate.

STRUCTURĂ ȘI CONȚINUT

Introducere

42. Prezentul standard impune ca anumite informații să fie prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere și în situația modificărilor în capitalurile proprii și prezentarea altor elemente-rând fie în aceleași situații, fie în note. IAS 7 stabilește cerințe pentru prezentarea tabloului fluxurilor de trezorerie.

IAS 1

43. Prezentul standard utilizează uneori noțiunea de „prezentare a informațiilor” într-un sens larg, care cuprinde elementele prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor în capitalurile proprii și în tabloul fluxurilor de trezorerie, precum și în note. Prezentările sunt impuse, de asemenea, și de alte standarde și interpretări. Cu excepția cazului în care prezentul standard sau un alt standard ori o altă interpretare susține contrariul, prezentările în cauză se fac fie în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în tabloul fluxurilor de trezorerie (oricare dintre ele este relevantă), fie în note.

Identificarea situațiilor financiare

44. **Situațiile financiare trebuie identificate și separate în mod clar de alte informații din același document publicat.**
45. IFRS-urile se aplică numai situațiilor financiare, nu și altor informații prezentate în raportul anual sau în alt document. Prin urmare, este important ca utilizatorii să poată face distincția între informațiile elaborate prin utilizarea IFRS-urilor și alte informații care pot fi folosite de utilizatorii, dar care nu fac obiectul cerințelor respective.
46. **Fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie identificată în mod clar. De asemenea, următoarele informații trebuie evidențiate în mod special și repetate ori de câte ori este necesar pentru înțelegerea corectă a informațiilor prezentate:**
- (a) *denumirea entității raportoare sau alte mijloace de identificare și orice modificare a informației respective care a intervenit de la ultima dată a bilanțului;*
 - (b) *faptul că situațiile financiare se referă la entitatea individuală sau la un grup de entități;*
 - (c) *data bilanțului sau perioada la care se referă situațiile financiare, în funcție de relevanța pe care o prezintă pentru componenta respectivă a situațiilor financiare;*
 - (d) *moneda de prezentare în conformitate cu definiția din IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar*
- și**
- (e) *nivelul de rotunjire utilizat în prezentarea sumelor din situațiile financiare.*

47. Cerințele de la punctul 46 sunt în mod normal îndeplinite prin prezentarea titlurilor de pagină și a titlurilor de coloană abreviate pe fiecare pagină a situațiilor financiare. Determinarea celei mai bune modalități de prezentare a acestor informații se desfășoară pe baza unui raționament profesional. De exemplu, în cazul în care situațiile financiare sunt prezentate în format electronic, nu se utilizează întotdeauna pagini separate; în astfel de cazuri, elementele de mai sus sunt prezentate cu o frecvență suficientă pentru a se asigura o înțelegere corespunzătoare a informațiilor furnizate în situațiile financiare.

48. Situațiile financiare sunt deseori mai ușor de înțeles prin prezentarea informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de prezentare. Acest lucru este acceptabil cu condiția să fie menționat nivelul de rotunjire a prezentării și să nu se omită informații relevante.

Perioada de raportare

49. **Situațiile financiare trebuie prezentate cel puțin anual. În cazul în care data bilanțului unei entități se schimbă, iar situațiile financiare anuale sunt prezentate pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, entitatea trebuie să prezinte, pe lângă perioada la care se referă situațiile financiare:**
- (a) *motivul folosirii unei perioade mai lungi sau mai scurte de un an*
- și**
- (b) *faptul că valorile comparative pentru contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, tabloul fluxurilor de trezorerie și notele aferente nu sunt comparabile în totalitate.*

50. În mod normal, situațiile financiare se întocmesc sistematic pentru a acoperi o perioadă de un an. Cu toate acestea, anumite entități preferă să raporteze, de exemplu, pentru o perioadă de 52 de săptămâni, din motive practice. Prezentul standard nu interzice această practică, întrucât este puțin probabil ca situațiile financiare rezultate să fie semnificativ diferite de acelea care ar fi prezentate pentru un an.

Bilanțul

Distincția curent/termen lung

51. *Fiecare entitate trebuie să prezinte activele curente (circulante) și pe termen lung (imobilizate) și pasivele curente și pe termen lung în categorii separate în bilanț în conformitate cu punctele 57-67, cu excepția cazului în care o prezentare bazată pe lichiditate furnizează informații care sunt credibile și mai relevante. În cazul în care se aplică această excepție, toate activele și pasivele trebuie prezentate pe larg, în ordinea lichidității lor.*
52. *Indiferent de metoda de prezentare adoptată, o entitate trebuie să prezinte, pentru fiecare element de activ și de pasiv care combină sume prevăzute a fi recuperate sau achitate (a) în termen de cel mult 12 luni de la data bilanțului și (b) în termen de mai mult de 12 luni de la data bilanțului, valoarea prevăzută a fi recuperată sau achitată după mai mult de 12 luni.*
53. În cazul în care entitatea furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare care poate fi clar identificat, clasificarea separată în bilanț a activelor circulante și imobilizate și a datoriilor curente și pe termen lung oferă informații utile, prin distincția care se face între activele nete care sunt în mod continuu rulate sub formă de capital circulant și cele utilizate în activitatea pe termen lung a entității. Se evidențiază astfel, de asemenea, activele prevăzute a fi realizate în cadrul ciclului curent de exploatare și datoriile exigibile în cursul aceleiași perioade.
54. Pentru anumite entități, cum ar fi instituțiile financiare, o prezentare a activelor și a pasivelor în ordinea crescătoare sau descrescătoare a lichidității furnizează informații care sunt credibile și mai relevante decât o prezentare care operează distincția curent/pe termen lung, deoarece entitatea nu furnizează bunuri sau prestează servicii în cadrul unui ciclu de exploatare care poate fi identificat în mod clar.
55. Atunci când aplică punctul 51, unei entități i se permite să își prezinte o parte din active și pasive utilizând distincția curent/pe termen lung, și pe celelalte în ordinea lichidității, în cazul în care o astfel de prezentare ar oferi informații credibile și mai relevante. O bază mixtă de prezentare s-ar putea dovedi necesară în cazurile în care o entitate desfășoară activități diverse.
56. Informațiile despre scadența activelor și a pasivelor sunt utile pentru evaluarea lichidității și a solvabilității entității. IAS 32 impune menționarea scadenței atât pentru activele financiare, cât și pentru pasivele financiare. Activele financiare cuprind creanțele comerciale și alte creanțe similare, iar pasivele financiare includ datoriile comerciale și alte datorii similare. Informațiile privind data anticipată pentru recuperarea și stingerea activelor și a pasivelor nemonetare, cum sunt stocurile și provizioanele, sunt, de asemenea, utile, indiferent dacă activele și pasivele sunt sau nu clasificate ca fiind circulante/curente și imobilizate/pe termen lung. De exemplu, entitățile prezintă valoarea stocurilor prevăzută a fi recuperată după mai mult de un an de la data bilanțului.

Active curente

57. *Un activ trebuie clasificat ca activ curent în cazul în care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:*
- (a) este prevăzut a fi realizat sau este deținut pentru vânzare sau consum în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*
 - (b) este deținut, în principal, în vederea tranzacționării;*

IAS 1

(c) *este prevăzut a fi realizat în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului*

sau

(d) *reprezintă numerar sau echivalent de numerar (astfel cum este definit acesta de IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie), cu excepția cazului în care este interzisă modificarea sau utilizarea sa pentru a stinge un pasiv timp de cel puțin douăsprezece luni după data bilanțului.*

Toate celelalte active trebuie clasificate ca active imobilizate (pe termen lung).

58. În sensul prezentului standard, noțiunea „imobilizate” include activele corporale, necorporale și financiare pe termen lung. Prezentul standard nu interzice utilizarea unor descrieri alternative, cu condiția ca sensul lor să fie clar.
59. Ciclul de exploatare al unei entități reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor în vederea desfășurării activității și realizarea lor în numerar sau echivalente de numerar. În cazul în care ciclul normal de exploatare al entității nu se poate identifica cu precizie, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni. Activele curente cuprind active (cum ar fi stocurile și creanțele comerciale) care sunt vândute, consumate sau realizate ca parte a ciclului normal de exploatare, chiar și în cazul în care acestea nu sunt prevăzute a fi realizate în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului. Activele curente includ, de asemenea, active care sunt deținute în principal pentru a fi tranzacționate (activele financiare din această categorie sunt clasificate ca fiind deținute pentru a fi tranzacționate în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*) și partea circulantă (curentă) a activelor financiare imobilizate.

Pasive curente

60. *Un pasiv trebuie clasificat ca pasiv curent în cazul în care îndeplinește oricare dintre următoarele condiții:*

(a) *este prevăzut a fi decontat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*

(b) *este deținut în principal pentru a fi tranzacționat;*

(c) *este exigibil în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului*

sau

(d) *entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna achitarea pasivului timp de cel puțin douăsprezece luni după data bilanțului.*

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

61. Anumite datorii curente, cum ar fi datoriile comerciale și cele legate de personal și alte costuri de exploatare, fac parte din fondul de rulment utilizat în ciclul normal de exploatare al entității. Astfel de elemente de exploatare sunt clasificate ca datorii curente, chiar dacă sunt exigibile după mai mult de douăsprezece luni de la data bilanțului. Același ciclu normal de exploatare se aplică clasificării activelor și a pasivelor unei entități. În cazul în care ciclul normal de exploatare nu poate fi identificat cu precizie, se consideră că durata lui este de douăsprezece luni.
62. Alte pasive curente nu sunt decontate ca parte a ciclului normal de exploatare, dar sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului sau sunt deținute în principal în scopul de a fi tranzacționate. Printre ele se numără pasivele financiare clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare, în conformitate cu IAS 39, descoperirile de cont, partea curentă a pasivelor financiare pe termen lung, dividendele de plătit, impozitul pe profit și alte pasive necomerciale. Pasivele financiare care oferă finanțare pe termen lung (respectiv nu fac parte din fondul de rulment utilizat în cadrul ciclului normal de exploatare al entității) și care nu sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului sunt pasive pe termen lung, care intră sub incidența punctelor 65 și 66.

63. O entitate își clasifică pasivele financiare ca fiind curente în cazul în care acestea sunt exigibile în termen de douăsprezece luni de la data bilanțului, chiar dacă:
- (a) termenul inițial a fost pentru o perioadă mai mare de douăsprezece luni
 - și
 - (b) se încheie un acord de refinanțare sau de reeșalonare a plăților pe termen lung, după data bilanțului și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru depunere.
64. În cazul în care o entitate preconizează și are libertatea de a decide să refinanțeze sau să reînnoiască o obligație pentru cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului în baza unei facilități de împrumut existente, ea clasifică obligația ca fiind pe termen lung chiar și în cazul în care, în caz contrar, ea ar fi trebuit achitată într-o perioadă mai scurtă. Cu toate acestea, în cazurile în care refinanțarea sau reînnoirea obligației nu este la latitudinea entității (de exemplu, nu există un acord de refinanțare), nu se ia în considerare potențialul de refinanțare și obligația este clasificată ca fiind curentă.
65. Atunci când o entitate nu respectă un angajament în baza unui acord de împrumut pe termen lung la data bilanțului sau înainte de această dată, cu consecința că pasivul devine exigibil la cerere, pasivul este clasificat ca fiind curent chiar și în cazul în care creditorul a fost de acord, după data bilanțului și înaintea autorizării situațiilor financiare în vederea publicării, să nu solicite plata aferentă nerespectării angajamentului. Pasivul este clasificat ca fiind curent deoarece, la data bilanțului, entitatea nu are un drept necondiționat de amânare a achitării pasivului timp de cel puțin douăsprezece luni de la acea dată.
66. Cu toate acestea, pasivul este clasificat ca fiind pe termen lung în cazul în care creditorul s-a declarat de acord, până la data bilanțului, să ofere o perioadă de grație care să se încheie după cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului, perioadă în care entitatea poate remedia abaterea, iar creditorul nu poate solicita plata imediată.
67. În ceea ce privește împrumuturile clasificate ca pasive curente, în cazul în care survin următoarele evenimente între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării, evenimentele respective pot fi prezentate ca evenimente care nu determină modificarea datelor din bilanț, în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*:
- (a) refinanțarea pe termen lung;
 - (b) remedierea nerespectării unui acord de împrumut pe termen lung
 - și
 - (c) acordarea, de către creditor, a unei perioade de grație pentru remedierea nerespectării unui acord de împrumut pe termen lung care ia sfârșit după cel puțin douăsprezece luni de la data bilanțului.

Informații care trebuie prezentate în bilanț

68. **Bilanțul cuprinde cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori:**

- (a) **imobilizări corporale;**
- (b) **investiții imobiliare;**
- (c) **imobilizări necorporale;**
- (d) **active financiare [fără valorile prezentate la literele (e), (h) și (i)];**
- (e) **investiții financiare contabilizate prin metoda punerii în echivalență;**
- (f) **active biologice;**
- (g) **stocuri;**
- (h) **creanțe comerciale și similare;**
- (i) **numerar și echivalente de numerar;**

IAS 1

- (j) *datorii comerciale și similare;*
 - (k) *provizioane;*
 - (l) *pasive financiare [fără sumele prezentate la literele (j) și (k)];*
 - (m) *datorii și creanțe pentru impozitul curent, în conformitate cu definiția din IAS 12 Impozitul pe profit;*
 - (n) *datorii și creanțe privind impozitul amânat, în conformitate cu definiția din IAS 12;*
 - (o) *interes minoritar, prezentat în cadrul capitalurilor proprii*
- și*
- (p) *capital emis și rezerve atribuibile acționarilor societății-mamă.*

69. *În bilanț se prezintă, de asemenea, și alte posturi, rubrici și subtotaluri în cazul în care acest lucru are relevanță pentru înțelegerea poziției financiare a entității.*

70. *Atunci când prezintă activele circulante și imobilizate și pasivele curente și pe termen lung clasificate separat în bilanț, o entitate nu clasifică creanțele (datoriile) privind impozitul amânat ca fiind active (pasive) curente.*

71. Prezentul standard nu prevede ordinea sau formatul de prezentare a elementelor. Punctul 68 oferă numai o listă a elementelor care sunt atât de diferite, ca natură sau funcție, încât necesită o prezentare separată în bilanț. În plus:

- (a) se adaugă alte elemente-rând în cazul în care, datorită mărimii, naturii sau funcției unui element sau agregării de elemente similare, se justifică o prezentare separată care să faciliteze înțelegerea poziției financiare a entității

și

- (b) descrierile utilizate și ordinea elementelor sau agregarea de elemente similare pot fi modificate în funcție de natura entității și a tranzacțiilor sale, pentru a furniza informații care să aibă relevanță pentru o înțelegere de ansamblu a poziției financiare a entității. De exemplu, o bancă modifică descrierile de mai sus pentru a aplica cerințele mai speciale ale IAS 30.

72. Decizia privind prezentarea separată a altor elemente se bazează pe o evaluare:

- (a) a naturii și a lichidității activelor;
 - (b) a funcției lor în cadrul entității
- și*
- (c) a sumelor, a naturii și a delimitării în timp a pasivelor.

73. Utilizarea unor baze diferite de evaluare pentru clase diferite de active sugerează că natura sau funcția acestora diferă și, prin urmare, că ar trebui prezentate ca elemente-rând separate. De exemplu, clase diferite de imobilizări corporale pot fi înregistrate la cost sau la valorile rezultate din reevaluare, în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*.

Informații care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note

74. *O entitate prezintă, fie în bilanț, fie în notele la bilanț, subclasificări suplimentare ale elementelor-rând prezentate, clasificate într-un mod adecvat activității entității.*

75. Gradul de detaliere a subdiviziunilor depinde de cerințele IFRS și de mărimea, natura și funcția valorilor implicate. Factorii stabiliți la punctul 72 sunt, de asemenea, utilizați pentru a stabili baza de subclasificare. Informațiile care trebuie prezentate variază de la un element la altul, de exemplu:

- (a) imobilizările corporale sunt împărțite pe clase, în conformitate cu IAS 16;

- (b) creanțele sunt împărțite pe grupe de creanțe comerciale de la clienți, creanțe de la părți afiliate, plăți efectuate în avans și alte sume;
- (c) stocurile sunt subclasificate, în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*, în marfă, materii prime și materiale pentru producție, produse în curs de execuție și produse finite;
- (d) provizioanele sunt împărțite în provizioane pentru beneficiile datorate angajaților și alte elemente
și
- (e) capitalurile proprii și rezervele sunt împărțite în diferite clase de capital vărsat, prime de capital și rezerve.

76. O entitate prezintă următoarele informații, fie în bilanț, fie în note:

(a) pentru fiecare clasă de capital social:

- (i) numărul de acțiuni autorizate;
- (ii) numărul acțiunilor emise și vărsate integral și numărul acțiunilor emise, dar nevărsate integral;
- (iii) valoarea nominală pe acțiune sau faptul că acțiunile nu au valoare nominală;
- (iv) o reconciliere a numărului acțiunilor aflate în circulație la începutul și la sfârșitul perioadei;
- (v) drepturile, privilegiile și restricțiile aferente clasei respective, inclusiv restricțiile privind repartizarea dividendelor și rambursarea capitalului;
- (vi) acțiunile proprii deținute de entitate sau de filiale sau entități asociate ale entității
și
- (vii) acțiunile rezervate pentru a fi emise în cadrul unor contracte de opțiuni și al unor contracte de vânzare a acțiunilor, inclusiv condițiile contractuale și sumele aferente

și

(b) o descriere a naturii și a scopului fiecărei rezerve din cadrul capitalurilor proprii.

77. O entitate fără capital social, precum parteneriatele sau trusturile, prezintă informații echivalente celor prevăzute anterior la punctul 76 litera (a), evidențiind variațiile din cursul perioadei pentru fiecare categorie de participare în capitalurile proprii, precum și drepturile, privilegiile și restricțiile aferente fiecărei categorii de interese în capitalurile proprii.

Contul de profit și pierdere

Profitul sau pierderea perioadei

78. Toate elementele de venit și cheltuială recunoscute într-o perioadă sunt incluse în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare prevede altfel.

79. În mod normal, toate elementele de venit și cheltuială recunoscute într-o perioadă sunt incluse în profit sau în pierdere. Sunt incluse și efectele modificărilor în estimările contabile. Cu toate acestea, pot exista situații în care anumite elemente pot fi excluse din profitul sau pierderea perioadei. IAS 8 reglementează două astfel de situații: corectarea erorilor și efectul modificărilor în politicile contabile.

IAS 1

80. Alte standarde au ca obiect elemente care se pot încadra în definiția, prevăzută în *Cadrul general*, a unui venit sau a unei cheltuieli, dar care sunt excluse în mod frecvent din profit sau pierdere. Exemplele includ surplusul din reevaluare (a se vedea IAS 16), anumite câștiguri și pierderi care apar din conversia situațiilor financiare ale operațiunilor din străinătate (a se vedea IAS 21) și câștiguri sau pierderi din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare (a se vedea IAS 39).

Informații care trebuie prezentate în contul de profit și pierdere

81. **Contul de profit și pierdere cuprinde cel puțin elementele-rând care prezintă următoarele valori:**

- (a) *veniturile din activitățile curente;*
- (b) *cheltuielile financiare;*
- (c) *partea din profitul sau pierderea aferentă entităților asociate și asocierilor în participație, contabilizate prin metoda punerii în echivalență;*
- (d) *câștigul sau pierderea înainte de impozit recunoscută la cedarea activelor sau la achitarea pasivelor care se pot atribui întreruperii activităților;*
- (e) *cheltuielile cu impozite și taxe*
- și
- (f) *profitul sau pierderea.*

82. **În contul de profit și pierdere se prezintă următoarele elemente ca alocări ale profitului sau pierderii pentru perioada respectivă:**

- (a) *profitul sau pierderea care se pot atribui intereselor minoritare*
- și
- (b) *profitul sau pierderea care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ai societății-mamă.*

83. **În contul de profit și pierdere se prezintă și alte elemente-rând, rubrici și subtotaluri în cazul în care astfel de informații prezintă relevanță pentru înțelegerea performanței financiare a entității.**

84. Deoarece efectele diverselor activități, tranzacții și ale altor evenimente ale unei entități diferă ca frecvență, potențial de câștig sau pierdere și previzibilitate, prezentarea elementelor de performanță financiară contribuie la înțelegerea performanței financiare realizate și la anticiparea rezultatelor viitoare. În contul de profit și pierdere se includ elemente-rând suplimentare, iar descrierile utilizate și ordinea elementelor se modifică în cazul în care acest lucru este necesar pentru explicarea elementelor de performanță financiară. Printre factorii care trebuie avuți în vedere se numără pragul de semnificație, natura și funcția diverselor componente de venituri și cheltuieli. De exemplu, băncile modifică descrierile pentru a aplica cerințele mai speciale ale IAS 30. Elementele de venituri și cheltuieli se compensează numai în cazul în care sunt îndeplinite criteriile de la punctul 32.

85. **O entitate nu prezintă nici un element de venit sau de cheltuială ca element extraordinar, nici în contul de profit și pierdere, nici în note.**

Informații care trebuie prezentate fie în contul de profit și pierdere, fie în note

86. **Atunci când elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor sunt prezentate separat.**

87. Situațiile care impun prezentarea separată a elementelor de venituri și cheltuieli includ:

- (a) *reducerea valorii contabile a stocurilor până la valoarea netă realizabilă sau a imobilizărilor necorporale până la valoarea recuperabilă, precum și reluări ale unor astfel de reduceri;*
- (b) *restructurarea activităților unei entități și reluarea oricăror provizioane pentru costurile de restructurare;*

(c) cedări ale imobilizărilor corporale;

(d) cedări ale investițiilor;

(e) întreruperea activităților;

(f) stingerea unor litigii

și

(g) alte reluări ale provizioanelor.

88. **O entitate prezintă o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare fie în funcție de natura cheltuielilor, fie în funcție de destinația lor în cadrul entității, oricare dintre acestea furnizează informații credibile și mai relevante.**

89. Entitățile sunt încurajate să prezinte analiza menționată la punctul 88 în contul de profit și pierdere.

90. Elementele de cheltuieli sunt subclasificate pentru a evidenția componentele performanței financiare care pot varia ca frecvență, potențial de câștig sau pierdere și previzibilitate. Aceste informații sunt furnizate în unul dintre cele două moduri posibile.

91. Prima metodă de analiză este cunoscută ca metoda bazată pe natura cheltuielilor. Cheltuielile sunt agregate în contul de profit și pierdere în funcție de natura lor (de exemplu, amortizare, achiziții de materiale, costuri de transport, beneficii ale angajaților, cheltuieli de publicitate) și nu sunt realocate diverselor funcții din cadrul entității. Această metodă este ușor de aplicat deoarece nu este necesară o alocare a cheltuielilor în funcție de clasificări funcționale. Un exemplu de clasificare prin metoda bazată pe natura cheltuielilor este prezentat în continuare:

Venituri din activități curente		X
Alte venituri		X
Variația stocurilor de produse finite și de produse în curs de execuție	X	
Materii prime și consumabile utilizate	X	
Cheltuieli cu beneficiile datorate angajaților	X	
Cheltuielile cu amortizarea și deprecierea	X	
Alte cheltuieli	X	
Total cheltuieli		(X)
Profitul din activitatea de exploatare		X

92. A doua metodă de analiză este cunoscută ca metoda clasificării cheltuielilor după destinație sau metoda „costului de desfacere” și clasifică cheltuielile în funcție de destinația lor ca parte a costurilor de desfacere sau, de exemplu, a costurilor de distribuție sau administrative. Ca o cerință minimă a acestei metode, o entitate prezintă costurile sale de desfacere separat de celelalte cheltuieli. Deseori, această metodă poate să le ofere utilizatorilor informații mai relevante decât metoda de clasificare a cheltuielilor după natura lor, dar alocarea costurilor în funcție de destinații poate fi arbitrară și implică un nivel semnificativ de raționament profesional. Un exemplu de clasificare prin metoda de clasificare a cheltuielilor după destinație este prezentat în continuare:

Venituri din activități curente	X
Costul de desfacere	(X)
Profit brut	X
Alte venituri	X
Costuri de distribuție	(X)
Cheltuieli administrative	(X)
Alte cheltuieli	(X)
Profit	X

IAS 1

93. *Entitățile care clasifică cheltuielile după destinație prezintă informații suplimentare privind natura cheltuielilor, inclusiv cheltuielile cu amortizarea și deprecierea și cele cu beneficiile pentru angajați.*
94. Alegerea metodei de analiză între metoda clasificării cheltuielilor după destinație și metoda clasificării bazată pe natura cheltuielilor depinde atât de factori de natură istorică și factori specifici sectorului economic respectiv, cât și de natura organizației. Ambele metode indică acele costuri care ar putea varia, direct sau indirect, în funcție de nivelul vânzărilor sau al producției entității. Deoarece fiecare metodă de prezentare prezintă avantaje pentru diverse tipuri de entități, prezentul standard impune alegerea de către conducerea entității a tipului de prezentare care prezintă cea mai mare relevanță și fiabilitate. Cu toate acestea, deoarece informațiile privind natura cheltuielilor sunt utile pentru estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare, este necesar să se prezinte informații suplimentare în cazul utilizării metodei clasificării cheltuielilor după destinație. La punctul 93, noțiunea „beneficiile angajaților” are un sens identic cu sensul din IAS 19 *Beneficiile angajaților*.
95. *O entitate prezintă, fie în contul de profit și pierdere ori în situația modificărilor în capitalurile proprii, fie în note, valoarea dividendelor recunoscute ca sume distribuite acționarilor în cursul perioadei și suma aferentă pe acțiune.*

Situația modificărilor capitalurilor proprii

96. *O entitate prezintă o situație a modificărilor în capitalurile proprii, care trebuie să indice:*
- (a) *profitul sau pierderea perioadei;*
 - (b) *fiecare element de venituri și cheltuieli aferent perioadei care, în conformitate cu cerințele altor standarde sau interpretări, este recunoscut direct în capitalurile proprii, precum și totalul acestor elemente;*
 - (c) *totalul veniturilor și cheltuielilor aferente perioadei [calculate ca sumă de (a) și (b)], cu detalierea separată a valorilor totale atribuibile acționarilor societății-mamă și intereselor minoritare*
- și*
- (d) *pentru fiecare componentă a capitalurilor proprii, efectele modificărilor în politicile contabile și ale corecțiilor erorilor fundamentale recunoscute în conformitate cu IAS 8.*
97. *În mod suplimentar, o entitate prezintă, fie în situația modificărilor în capitalurile proprii, fie în note:*
- (a) *valorile tranzacțiilor cu acționarii în calitatea lor de acționari, indicând separat sumele repartizate acestora;*
 - (b) *soldul rezultatelor reportate (adică al profitului sau al pierderii cumulate) la începutul perioadei și la data bilanțului, precum și modificările în cursul perioadei*
- și*
- (c) *o reconciliere între valoarea contabilă, la începutul și sfârșitul perioadei, a fiecărei clase de capitaluri vărsate și a fiecărei rezerve, prezentând distinct fiecare modificare.*
98. Modificările în capitalurile proprii ale unei entități între două date de întocmire a bilanțului reflectă creșterea sau reducerea activului net în cursul perioadei. Cu excepția modificărilor rezultate din tranzacțiile cu acționarii în calitatea lor de acționari (cum ar fi contribuțiile de capital propriu, re achiziționarea instrumentelor de capitaluri proprii care au aparținut entității și repartizarea dividendelor) și costurilor aferente tranzacțiilor în legătură directă cu aceste tranzacții, modificarea globală a capitalurilor proprii în cursul perioadei reprezintă valoarea totală a veniturilor și a cheltuielilor, inclusiv câștigurile și pierderile, generate de activitățile entității în cursul perioadei în cauză (indiferent dacă elementele respective de venituri și cheltuieli sunt recunoscute în profit sau pierdere ori direct, ca modificări în capitalurile proprii).

99. Prezentul standard prevede ca toate elementele de venituri și cheltuieli recunoscute într-o perioadă să fie incluse în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un alt standard sau o interpretare prevede altfel. Alte standarde impun recunoașterea directă a unor pierderi și a unor câștiguri (cum ar fi creșteri și scăderi din reevaluare, anumite diferențe din schimbul valutar, pierderi sau câștiguri din reevaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare și sumele conexe ale impozitelor curente și amânate) ca modificări în capitalurile proprii. Întrucât este important ca la evaluarea modificărilor poziției financiare a unei entități între două date de întocmire a bilanșului să fie luate în considerare toate elementele de venituri și cheltuieli, prezentul standard prevede ca prezentarea unei situații a modificărilor în capitalurile proprii să evidențieze venitul și cheltuielile totale ale unei entități, inclusiv pe cele recunoscute direct în capitalurile proprii.
100. IAS 8 prevede ajustări retroactive pentru a efectua modificările în politicile contabile, în măsura în care acest lucru este posibil, cu excepția cazului în care dispozițiile tranzitorii ale altui standard sau ale altei interpretări prevăd altfel. De asemenea, IAS 8 impune ca retratările pentru corectarea erorilor să fie efectuate retroactiv, în măsura în care este posibil. Ajustările retroactive și retratările retroactive sunt operate la soldul rezultatelor reportate, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare impune ajustarea retroactivă a altei componente a capitalurilor proprii. Punctul 96 litera (d) impune prezentarea, în situația modificărilor capitalurilor proprii, a ajustărilor totale ale fiecărei componente a capitalurilor proprii efectuate, separat, ca o consecință a modificării politicilor contabile și a corectării erorilor. Aceste ajustări sunt prezentate pentru fiecare perioadă anterioară și pentru începutul perioadei în curs.
101. Cerințele de la punctele 96 și 97 pot fi îndeplinite în mai multe moduri. Un exemplu constă într-un format tabelar care reconciliază soldurile inițiale și soldurile finale ale fiecărui element de capitaluri proprii. O alternativă este raportarea numai a elementelor de la punctul 96 în situația modificărilor capitalurilor proprii. În cadrul acestei abordări, elementele descrise la punctul 97 sunt prezentate în note.

Situația fluxurilor de trezorerie

102. Informațiile privind fluxurile de trezorerie le oferă utilizatorilor de situații financiare o bază de evaluare a capacității entității de a genera numerar și echivalente de numerar și a necesităților pentru care entitatea utilizează fluxurile de numerar în cauză. IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie* stabilește cerințele pentru prezentarea situației fluxurilor de trezorerie și a altor informații aferente.

Note

Structură

103. Notele:

(a) *prezintă informații privind baza de întocmire a situațiilor financiare și politicile contabile speciale utilizate în conformitate cu punctele 108-115;*

(b) *prezintă informațiile prevăzute de IFRS care nu sunt prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie*

și

(c) *furnizează informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, în contul de profit și pierdere, în situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie, dar sunt necesare pentru înțelegerea acestora.*

104. *În măsura posibilităților, notele sunt prezentate în mod sistematic. Fiecare element din bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie fac trimitere la toate informațiile conexe din note.*

105. În mod normal, notele sunt prezentate în următoarea ordine, care facilitează înțelegerea situațiilor financiare și compararea de către utilizatori cu situațiile financiare ale altor entități:

(a) o declarație de conformitate cu IFRS (a se vedea punctul 14);

(b) un rezumat al politicilor contabile semnificative aplicate (a se vedea punctul 108);

IAS 1

- (c) informații justificative pentru elementele prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie, în ordinea prezentării fiecărui element și a fiecărei situații financiare

și

- (d) alte informații, inclusiv:

- (i) pasive contingente (a se vedea IAS 37) și angajamente contractuale nerecunoscute

și

- (ii) informații nefinanciare, de exemplu obiectivele și politicile gestionării riscului financiar al entității (a se vedea IAS 32).

106. În anumite condiții poate fi necesar sau recomandabil să se modifice ordinea anumitor elemente în cadrul notelor. De exemplu, informațiile privind modificările valorii juste recunoscute în profit sau pierdere pot fi combinate cu informații privind scadența instrumentelor financiare, cu toate că primele sunt informații din contul de profit și pierdere, iar ultimele sunt din bilanț. Cu toate acestea, se menține o structură sistematică a notelor, în măsura posibilităților.

107. Notele care cuprind informații referitoare la baza de întocmire a situațiilor financiare și la politicile contabile speciale pot fi prezentate într-o componentă separată a situațiilor financiare.

Prezentarea politicilor contabile

108. **În rezumatul politicilor contabile semnificative, o entitate prezintă următoarele informații:**

- (a) **baza (bazele) de evaluare utilizată(e) la întocmirea situațiilor financiare**

și

- (b) **toate celelalte politici contabile utilizate care sunt relevante pentru înțelegerea situațiilor financiare.**

109. Este important ca utilizatorii să fie informați cu privire la baza sau bazele de evaluare utilizate în situațiile financiare (de exemplu, costul istoric, costul curent, valoarea netă realizabilă, valoarea justă sau valoarea recuperabilă), deoarece baza de întocmire a situațiilor financiare afectează în mod semnificativ procesul de analiză. În cazul în care în situațiile financiare sunt utilizate mai multe baze de evaluare, de exemplu, la reevaluarea anumitor clase de active, este suficient să se indice categoriile de active și pasive cărora li se aplică fiecare bază de evaluare.

110. Atunci când hotărăște dacă o anumită politică contabilă trebuie sau nu să fie prezentată, conducerea entității ia în considerare măsura în care prezentarea acesteia ar ajuta utilizatorii să înțeleagă modul în care tranzacțiile, alte evenimente și condiții sunt reflectate în performanța financiară și poziția financiară raportate. Prezentarea anumitor politici contabile este deosebit de utilă pentru utilizatori atunci când acestea sunt selectate dintre alternativele autorizate de standarde și interpretări. Un exemplu este modalitatea de prezentare a intereselor într-o entitate controlată în comun de către un asociat, utilizând metoda consolidării proporționale sau cea a punerii în echivalență (a se vedea IAS 31 *Interese în asocierile în participație*). Anumite standarde impun în mod clar prezentarea anumitor politici contabile, inclusiv opțiunile efectuate de conducere în materie de politici contabile care pot fi utilizate. De exemplu, IAS 16 impune prezentarea bazelor de evaluare utilizate pentru clasele de imobilizări corporale. În conformitate cu IAS 23 *Costurile îndatorării*, trebuie să se raporteze dacă costurile îndatorării sunt recunoscute imediat drept cheltuială sau sunt capitalizate ca parte a costurilor aferente activelor cu ciclu lung de producție.

111. Fiecare entitate are în vedere natura activităților sale și politicile pe care utilizatorul situațiilor sale financiare se așteaptă să le regăsească pentru acel tip de entitate. De exemplu, este de așteptat ca o entitate care face obiectul impozitului pe profit să își prezinte politicile contabile privind impozitele pe profit, inclusiv cele privind creanțele și datoriile privind impozitul amânat. În cazul în care o entitate desfășoară un volum semnificativ de operațiuni în străinătate sau de tranzacții în valută, este de așteptat să își prezinte politicile contabile de recunoaștere a câștigurilor și a pierderilor din variațiile cursului valutar. În cazul combinărilor de întreprinderi sunt prezentate politicile utilizate pentru evaluarea fondului comercial și a intereselor minoritare.

112. O politică contabilă poate fi semnificativă, dată fiind natura activităților entității, chiar dacă valorile prezentate pentru perioada curentă sau perioadele anterioare nu sunt semnificative. Este, de asemenea, oportună prezentarea fiecărei politici contabile care nu este prevăzută în mod specific de IFRS, dar este selectată și aplicată în conformitate cu IAS 8.
113. ***O entitate prezintă, în rezumatul politicilor contabile semnificative sau în alte note, raționamentele profesionale ale conducerii, în afara celor care implică estimări (a se vedea punctul 116), pe parcursul procesului de aplicare a politicilor contabile ale entității care afectează în cea mai mare măsură valorile recunoscute în situațiile financiare.***
114. În procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității, conducerea face numeroase raționamente profesionale, pe lângă cele care implică estimări, care pot influența în mod semnificativ valorile recunoscute în situațiile financiare. De exemplu, conducerea face raționamente profesionale atunci când determină următoarele:
- (a) dacă activele financiare sunt investiții păstrate până la scadență;
 - (b) momentul în care cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activelor financiare și de leasing sunt transferate altor entități;
 - (c) dacă, în realitate, anumite vânzări de bunuri constituie acorduri de finanțare și, prin urmare, nu produc venituri
și
 - (d) dacă natura relației dintre entitate și o entitate cu scop special arată că entitatea cu scop special este controlată de entitate.
115. Anumite informații prezentate în conformitate cu punctul 113 sunt prevăzute de alte standarde. De exemplu, IAS 27 impune ca o entitate să prezinte motivele pentru care participația entității nu constituie control asupra unei entități în care s-a investit și care nu este o filială, deși peste jumătate din drepturile sale de vot sau din puterea de vot potențială este deținută, direct sau indirect, prin filiale. IAS 40 impune prezentarea criteriilor utilizate de entitate pentru a face distincția între investiții imobiliare, proprietăți imobiliare utilizate de proprietar și proprietăți imobiliare deținute pentru vânzare în cursul normal al activităților, atunci când clasificarea proprietății implică dificultăți.

Surse majore de incertitudine a estimărilor

116. ***O entitate prezintă, în note, informații privind presupunerile majore cu privire la viitor și alte surse majore de incertitudine a estimărilor la data bilanțului, care conțin un grad de risc semnificativ de a antrena o ajustare semnificativă a valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor în următorul an financiar. Pentru aceste active și pasive, notele conțin detalii referitoare la:***
- (a) ***natura lor***

și
 - (b) ***valoarea lor contabilă la data bilanțului.***
117. Determinarea valorilor contabile ale anumitor active și pasive necesită estimarea efectelor unor evenimente viitoare incerte asupra activelor și pasivelor respective la data bilanțului. De exemplu, atunci când nu sunt disponibile date recente despre prețurile de pe piață utilizate pentru evaluarea următoarelor active și pasive, sunt necesare estimări orientate spre viitor pentru a evalua valoarea recuperabilă a categoriilor de imobilizări corporale, efectul uzurii morale tehnologice asupra stocurilor, provizioanele care vor fi afectate de soluționarea litigiilor în desfășurare și datoriile aferente beneficiilor pe termen lung pentru angajați, cum ar fi obligațiile de plată a pensiilor. Aceste estimări implică presupuneri cu privire la elemente precum ajustarea riscului la fluxurile de trezorerie sau ratele de actualizare utilizate, modificările viitoare ale salariilor și modificările viitoare ale prețurilor care vor afecta alte costuri.

IAS 1

118. Ipotezele majore și alte surse majore de incertitudine a estimărilor prezentate în conformitate cu punctul 116 se referă la estimările care necesită cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente profesionale din partea conducerii. Pe măsură ce crește numărul variabilelor și al ipotezelor care influențează soluționarea viitoare posibilă a incertitudinilor, raționamentele respective devin din ce în ce mai subiective și mai complexe și posibilitatea unei ajustări semnificative a valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor crește în mod corespunzător.
119. Nu este necesară prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 116 pentru activele și pasivele care prezintă un grad substanțial de risc de modificare semnificativă a valorilor lor contabile în cursul anului financiar următor în cazul în care, la data bilanțului, aceste active și pasive sunt evaluate la valoarea justă pe baza prețurilor de pe piață observate recent (valorile lor juste s-ar putea modifica semnificativ în următorul an financiar, însă aceste modificări nu ar fi rezultatul ipotezelor sau al altor surse de incertitudine a estimării la data bilanțului).
120. Prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 116 este efectuată astfel încât să îi ajute pe utilizatorii situațiilor financiare să înțeleagă raționamentele profesionale ale conducerii cu privire la viitor și la alte surse majore de incertitudine a estimărilor. Natura și gradul de detaliere a informațiilor prezentate variază în funcție de natura ipotezelor și de alte împrejurări. În continuare sunt enumerate exemple ale tipurilor de prezentări de informații:
- (a) natura ipotezei sau a altor incertitudini ale estimărilor;
 - (b) sensibilitatea valorilor contabile la metodele, ipotezele și estimările care stau la baza calculării lor, inclusiv motivele sensibilității lor;
 - (c) rezolvarea preconizată a unei incertitudini și gama de rezultate posibile în mod rezonabil în cursul anului financiar următor cu privire la valorile contabile ale activelor și ale pasivelor afectate
- și
- (d) explicații pentru modificările operate în ipotezele anterioare privind aceste active și pasive, în cazul în care incertitudinea nu este clarificată.
121. Nu este necesară prezentarea informațiilor cu privire la buget sau prognoze în cadrul informațiilor prevăzute la punctul 116.
122. Atunci când este imposibil să se prezinte amploarea efectelor posibile ale unei ipoteze majore sau ale altei surse majore de incertitudine a estimărilor la data bilanțului, entitatea indică faptul că există posibilitatea rezonabilă ca, pe baza informațiilor deținute, rezultatele din cursul anului financiar următor care nu coincid cu ipotezele făcute să necesite o ajustare semnificativă a valorii contabile a activului sau a pasivului afectat. În toate situațiile, entitatea prezintă natura și valoarea contabilă a activului sau a pasivului specific (sau a clasei de active sau de pasive) influențate de ipoteză.
123. Informațiile prezentate prevăzute la punctul 113 privind raționamentele profesionale ale conducerii în procesul de aplicare a politicilor contabile ale entității nu au legătură cu prezentarea surselor majore de incertitudine a estimărilor prevăzută la punctul 116.
124. Informațiile prezentate în baza unora dintre ipotezele majore, care ar fi necesare, în caz contrar, în conformitate cu punctul 116, sunt impuse de alte standarde. De exemplu, IAS 37 impune prezentarea, în anumite situații, a unor informații în baza ipotezelor majore privind evenimentele viitoare care afectează diversele clase de provizioane. IAS 32 impune prezentarea ipotezelor majore aplicate la estimarea valorilor juste ale activelor financiare și ale pasivelor financiare contabilizate la valoarea justă. IAS 16 impune prezentarea ipotezelor semnificative aplicate la estimarea valorilor juste ale elementelor reevaluate de imobilizări corporale.

Alte informații

IAS 1

125. O entitate prezintă în note:

(a) valoarea dividendelor propuse ori declarate înainte ca situațiile financiare să fie autorizate în vederea publicării, însă nerecunoscute ca sume distribuite către acționari în cursul perioadei, precum și valoarea aferentă per acțiune

și

(b) valoarea oricăror dividende preferențiale cumulative care nu au fost recunoscute.

126. O entitate prezintă următoarele informații, cu excepția cazului în care se regăsesc în altă parte în cadrul situațiilor financiare:

(a) adresa și forma juridică ale entității, țara de înmatriculare și adresa sediului social (sau ale principalului punct de lucru, în cazul în care acesta este diferit de sediul social);

(b) o descriere a naturii operațiunilor realizate de către entitate și a principalelor sale obiecte de activitate

și

(c) numele societății-mamă a entității, precum și numele societății-mamă a întregului grup.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

127. O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.

RETRAGEREA IAS 1 (REVIZUIT ÎN 1997)

128. Prezentul standard înlocuiește IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* revizuit în 1997.

IAS 1

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și Interpretările lor, aplicabile din decembrie 2003:

- (a) trimerile la „profit sau pierdere netă” devin trimeri la „profit sau pierdere”;
- (b) trimerile la „notele la situațiile financiare” devin trimeri la „note”
și
- (c) trimerile la „capital propriu” sau „capital social” devin trimeri la „capital vărsat”.

A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]

A3. Punctele 69 și 70 din IAS 12 *Impozitul pe profit* se elimină.

A4. În IAS 29 *Beneficiile angajaților*, punctul 23 se modifică după cum urmează:

23. Cu toate că prezentul standard nu impune prezentarea unor informații speciale cu privire la beneficiile pe termen scurt ale angajaților, alte standarde pot impune acest lucru. De exemplu, IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate* impune prezentarea informațiilor cu privire la beneficiile angajaților acordate personalului din structura de conducere. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* impune prezentarea informațiilor privind cheltuielile cu beneficiile angajaților.

A5. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]

A6. IAS 34 *Raportarea financiară interimară* se modifică după cum urmează.

Punctul 5 se modifică după cum urmează:

5. IAS 1 prevede că un set complet de situații financiare are următoarele componente:

- (a) un bilanț;
- (b) un cont de profit și pierdere;
- (c) o situație a modificărilor capitalurilor proprii, care indică:
 - (i) toate modificările survenite în capitalurile proprii
sau
 - (ii) modificări survenite în capitalurile proprii, cu excepția celor rezultate din tranzacții cu acționari care acționează în calitatea lor de acționari;
- (d) o situație a fluxurilor de trezorerie
și
- (e) note, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.

Punctul 12 se modifică după cum urmează:

12. IAS 1 furnizează indicații cu privire la structura situațiilor financiare. Indicațiile de punere în aplicare a IAS 1 ilustrează modalități de prezentare a bilanțului contabil, a contului de profit și pierdere și a situației modificărilor capitalurilor proprii.

Punctul 13 se modifică după cum urmează:

13. IAS 1 impune prezentarea unei situații a modificărilor survenite în capitalurile proprii ca o componentă separată a situațiilor financiare ale entității și stabilește posibilitatea ca informațiile privind modificările capitalurilor proprii rezultate din tranzacții cu acționari care acționează în calitate lor de acționari (inclusiv sumele distribuite acestora) să fie prezentate fie în situația propriu-zisă, fie în note. O entitate folosește, în situația interimară a modificărilor capitalurilor proprii, același format pe care l-a folosit în cea mai recentă situație anuală.

A7. Punctele 39 și 40 din IAS 35 *Activități întrerupte* se modifică după cum urmează:

39. Informațiile care trebuie prezentate în conformitate cu punctele 27-37, cu excepția informațiilor privind valoarea câștigului sau a pierderii înainte de impozitare, recunoscută la cedarea activelor sau la achitarea datoriilor, aferente activității întrerupte în conformitate cu punctul 31 litera (a), pot fi prezentate fie în note, fie în bilanț, în contul de profit și pierdere sau în situația modificărilor capitalurilor proprii.
40. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* prevede că pierderea sau câștigul înainte de impozitare, recunoscute la cedarea activelor sau la achitarea datoriilor, aferente activităților întrerupte, trebuie prezentate în contul de profit și pierdere. Se încurajează prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 27 literele (f) și (g) în contul de profit și pierdere, respectiv în situația fluxurilor de trezorerie.

A8. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]

A9. IAS 41 *Agricultura* se modifică după cum urmează.

Punctul 39 se elimină.

Punctul 53 se modifică după cum urmează:

53. Activitățile agricole sunt expuse în mod frecvent riscurilor reprezentate de climă, epidemii și alte riscuri naturale. În cazul în care are loc un eveniment care generează un element semnificativ de venit sau cheltuială, natura și valoarea elementului respectiv se prezintă în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Exemple de astfel de evenimente sunt izbucnirea unei epidemii virulente, inundații, secetele prelungite sau înghețurile și invaziile de insecte.

A10. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior]

A11. În SIC-32 *Imobilizări necorporale - Costuri asociate creării de website-uri*, punctul 5 se modifică după cum urmează:

5. Prezentarea interpretare nu se aplică în cazul cheltuielilor cu achiziționarea, dezvoltarea și exploatarea hardului (de exemplu, servere web, servere de testare, servere de producție și conexiunile la internet) aferente unui website. Aceste cheltuieli sunt contabilizate în conformitate cu IAS 16. În mod suplimentar, atunci când o entitate înregistrează cheltuieli în legătură cu un furnizor de servicii de internet care găzduiește website-ul entității, cheltuiala este recunoscută ca atare în conformitate cu IAS 1.78 și *Cadrul general* în momentul în care serviciile sunt furnizate entității.

IAS 2

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 2

Stocuri

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-5
Definiții	6-8
Evaluarea stocurilor	9-33
Costul stocurilor	10-22
Costuri de achiziție	11
Costuri de prelucrare	12-14
Alte costuri	15-18
Costul stocurilor unui prestator de servicii	19
Costul producției agricole recoltate din activele biologice	20
Tehnici de evaluare a costurilor	21-22
Formule de determinare a costului	23-27
Valoare realizabilă netă	28-33
Recunoașterea drept cheltuielă	34-35
Prezentarea informațiilor	36-39
Data intrării în vigoare	40
Retragerea altor prevederi	41-42

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 2 (revizuit în 1993) *Stocuri* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Prezentul standard are ca obiectiv stabilirea tratamentului contabil pentru stocuri. O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie valoarea costului care urmează a fi recunoscută ca activ și reportată până la recunoașterea veniturilor aferente. Prezentul standard furnizează indicații pentru determinarea costului și recunoașterea sa ulterioară în cheltuieli, inclusiv orice diminuare a valorii până la valoarea realizabilă netă. De asemenea, prezentul standard furnizează indicații privind formulele de determinare a costului utilizate pentru a imputa costurile stocurilor.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică tuturor stocurilor, cu următoarele excepții:*

- (a) *produsele în curs de execuție în baza unor contracte de execuție, inclusiv contracte de prestări de servicii direct legate de acestea (a se vedea IAS 11 Contracte de construcții);*

(b) *instrumentele financiare*

și

(c) *activele biologice aferente activității agricole și producția agricolă la momentul recoltării (a se vedea IAS 41 Agricultură).*

3. *Prezentul standard nu se aplică la evaluarea stocurilor deținute de:*

(a) *producători de produse agricole și forestiere, de producție agricolă după recoltare și de minereuri și produse minerale, în măsura în care acestea sunt evaluate la valoarea realizabilă netă în conformitate cu practicile bine stabilite din sectoarele de activitate respective. Atunci când astfel de stocuri sunt evaluate la valoarea realizabilă netă, modificările valorii respective sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care survine modificarea;*

(b) *intermediari brokeri de la bursele de mărfuri care își evaluează stocurile la valoarea justă minus costurile de vânzare. Atunci când astfel de stocuri sunt măsurate la valoarea justă minus costurile de vânzare, modificările în valoarea justă minus costurile de vânzare sunt recunoscute în profitul sau pierderea perioadei în care survine modificarea.*

4. Stocurile menționate la punctul 3 litera (a) sunt evaluate, în anumite faze ale producției, la valoarea realizabilă netă. Această evaluare se face, de exemplu, pentru recoltele agricole care au fost culese sau pentru minereurile care au fost extrase și a căror vânzare este asigurată în temeiul unui contract la termen sau al unei garanții guvernamentale sau în cazul în care există o piață activă, iar riscul de a nu realiza vânzarea este neglijabil. Aceste categorii de stocuri sunt exceptate numai de la cerințele de evaluare din cadrul prezentului standard.

5. Intermediarii brokeri sunt cei care cumpără sau vând mărfuri pentru alții sau în nume propriu. Stocurile menționate la punctul 3 litera (b) sunt achiziționate, în principal, în scopul vânzării în viitorul apropiat și generează un profit din fluctuațiile de preț sau din marja intermediarilor brokeri. La evaluarea acestor stocuri la valoarea justă minus costurile de vânzare, singurele cerințe care nu li se aplică sunt cerințele de evaluare din prezentul standard.

DEFINIȚII

6. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Stocurile sunt active:

(a) *deținute pentru a fi vândute în cursul normal al activității;*

(b) *în curs de producție în vederea unei astfel de vânzări*

sau

(c) *sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează a fi consumate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.*

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat în cursul normal al activității minus costurile estimate pentru finalizare și costurile estimate a fi necesare pentru vânzare.

Valoarea justă este suma pentru care ar putea fi tranzacționat un activ sau ar putea fi decontat un pasiv, între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții normale de concurență.

7. Valoarea realizabilă netă este suma netă pe care o entitate preconizează că o va realiza din vânzarea stocurilor în cursul normal al activității. Valoarea justă este suma pentru care același stoc ar putea fi schimbat pe piață, între cumpărători și vânzători interesați și în cunoștință de cauză. Prima este o valoare specifică entității, în timp ce cea de-a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare.

IAS 2

8. Stocurile includ bunurile cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile achiziționate de un comerciant cu amănuntul și deținute în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite realizate sau produsele în curs de execuție, precum și materiile prime și consumabilele care urmează a fi utilizate în procesul de producție. În cazul unui prestator de servicii, stocurile includ costurile serviciilor, astfel cum sunt descrise la punctul 19, pentru care entitatea nu a recunoscut încă venitul aferent (a se vedea IAS 18 *Venituri din activități curente*).

EVALUAREA STOCURILOR

9. *Stocurile sunt evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.*

Costul stocurilor

10. *Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.*

Costuri de achiziție

11. Costurile de achiziție a stocurilor cuprind prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția celor pe care entitatea le poate recupera de la autoritățile fiscale), costuri de transport, manipulare și alte costuri care pot fi atribuite direct achiziției de produse finite, materii prime și servicii. Pentru determinarea costurilor de achiziție se deduc reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare.

Costuri de prelucrare

12. Costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile direct aferente unităților produse, cum ar fi manopera directă. Ele includ, de asemenea, alocarea sistematică a regiei de producție, fixă și variabilă, generată de prelucrarea materiilor prime în produse finite. Regia fixă de producție constă din acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, precum amortizarea și întreținerea clădirilor și utilajelor, precum și costurile de gestionare și administrare a uzinei. Regia variabilă de producție constă din costurile indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum ar fi costurile cu materia primă indirectă și manopera indirectă.
13. Alocarea regiei fixe de producție în costurile de prelucrare se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, în cursul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, ținând seama și de pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a instalațiilor. Nivelul real al producției poate fi folosit în cazul în care este apropiat de capacitatea normală. Valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse nu trebuie crescută în urma scăderii producției sau a neutilizării unor utilaje. Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în perioada în care apare. În exercițiile în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea regiei fixe alocate fiecărei unități produse este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă este alocată fiecărei unități produse pe baza folosirii în mod real a instalațiilor de producție.
14. Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse. Este cazul, de exemplu, al produselor cuplate sau cazul unui produs principal asociat cu un produs secundar. În cazul în care nu pot fi identificate separat pentru fiecare produs, costurile de prelucrare se alocă pe produse printr-o metodă rațională, aplicată cu consecvență. Alocarea se poate face, de exemplu, în funcție de valoarea relativă de vânzare a fiecărui produs, fie în stadiul din procesul de producție în care produsele devin identificabile, fie în momentul finalizării producției. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În astfel de cazuri, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă, care se deduce apoi din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă semnificativ de costul său.

Alte costuri

15. Costul stocurilor include alte costuri numai în măsura în care acestea sunt suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent. De exemplu, poate fi adecvată includerea în costul stocurilor a altor regii generale decât cele de producție sau a costului proiectării produselor destinate anumitor clienți.

16. Printre costurile care nu trebuie incluse în costul stocurilor, ci trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate se numără:
- (a) pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
 - (b) cheltuieli de depozitare, cu excepția cazului în care sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
 - (c) regii generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent
- și
- (d) costuri de desfacere.
17. IAS 23 *Costurile îndatorării* identifică anumite situații, limitate, în care costurile îndatorării sunt incluse în costul stocurilor.
18. O entitate poate achiziționa stocuri în condiții de decontare amânată. Atunci când acordul conține efectiv un element de finanțare, elementul respectiv, de exemplu o diferență între prețul de achiziție în condiții normale de creditare și suma plătită, este recunoscut drept cheltuială cu dobânda pe perioada de finanțare.

Costul stocurilor unui prestator de servicii

19. În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile de producție. Costurile constau, în primul rând, din manoperă și alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul de supraveghere, precum și regiile conexe. Manopera, costurile de desfacere și costurile cu personalul angajat în administrație nu sunt incluse, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au loc. Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau regiile neaferente, care sunt încorporate frecvent în prețurile practicate de prestatorii de servicii.

Costul producției agricole recoltate din activele biologice

20. În conformitate cu IAS 41 *Agricultura*, stocurile compuse din producția agricolă pe care o entitate a recoltat-o de pe activele sale biologice sunt evaluate, la momentul recunoașterii inițiale, la valoarea lor justă minus costurile estimate la punctul de vânzare în momentul recoltării. În sensul prezentului standard, acesta este costul stocurilor la acea dată.

Tehnici de evaluare a costurilor

21. Din motive practice, se pot utiliza tehnici de evaluare a costurilor stocurilor cum sunt metoda costului standard sau metoda prețului cu amănuntul, dacă prin aceste metode se obțin rezultate care aproximează costul. Costurile standard iau în considerare nivelurile normale de materiale și consumabile, manoperă, eficiență și capacitate de producție. Aceste niveluri sunt analizate periodic și, după caz, revizuite în funcție de condițiile actuale.
22. Metoda prețului cu amănuntul este folosită deseori în comerțul cu amănuntul pentru a evalua stocurile de articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească alte metode de determinare a costurilor. Costul stocurilor se calculează prin reducerea valorii de vânzare a stocurilor cu procentajul adecvat al marjei brute. Procentajul utilizat ia în considerare stocurile al căror preț a fost redus sub prețul de vânzare inițial. Adesea este utilizat un procentaj mediu pentru fiecare departament de vânzare cu amănuntul.

Formule de determinare a costului

23. *Costul stocurilor de articole care nu sunt, de obicei, interschimbabile și de bunuri sau servicii produse și destinate unor proiecte speciale este determinat prin identificarea specifică a costurilor lor individuale.*

IAS 2

24. Identificarea specifică a costului presupune atribuirea unor costuri speciale elementelor identificabile din stoc. Acest tratament contabil este adecvat pentru elementele care sunt destinate unui proiect specific, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Cu toate acestea, identificarea specifică a costurilor nu poate fi folosită în cazul în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de obicei, interschimbabile. În astfel de cazuri se poate folosi metoda de selectare a elementelor care rămân în stoc pentru obținerea efectelor predeterminate asupra profitului sau pierderii.
25. **Costul stocurilor, cu excepția celor menționate la punctul 23, este determinat prin formula „primul intrat - primul ieșit” (FIFO) sau prin formula costului mediu ponderat. O entitate folosește aceeași formulă pentru toate stocurile care au o natură și o utilizare similară pentru entitate. În cazul stocurilor cu o natură sau o utilizare diferită pot fi justificate metode diferite de determinare a costului.**
26. De exemplu, stocurile utilizate într-un sector de activitate pot avea o utilizare diferită pentru entitate comparativ cu același tip de stocuri utilizate într-un alt sector de activitate. Cu toate acestea, o diferență în ceea ce privește localizarea geografică a stocurilor (sau reglementările fiscale respective) nu constituie, în sine, o justificare a utilizării unor formule diferite de determinare a costurilor.
27. Formula FIFO presupune că articolele din stoc care au fost achiziționate sau produse primele sunt vândute primele și, prin urmare, articolele care rămân în stoc la sfârșitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent. În conformitate cu formula costului mediu ponderat, costul fiecărui articol se determină pe baza mediei ponderate a costurilor articolelor similare la începutul perioadei și a costului articolelor similare cumpărate sau produse în cursul perioadei. Media se poate calcula periodic sau la recepția fiecărui transport suplimentar, în funcție de împrejurările în care se găsește entitatea.

Valoare realizabilă netă

28. Costul stocurilor poate să nu fie recuperabil în cazul în care stocurile respective au suferit deteriorări, au devenit integral sau parțial uzate sau prețurile lor de vânzare au scăzut. De asemenea, costul stocurilor poate să nu fie recuperabil în cazul în care costurile estimate pentru finalizare sau costurile estimate necesare pentru efectuarea vânzării au crescut. Practica de depreciere a stocurilor sub cost, până la valoarea realizabilă netă, este consecventă cu principiul potrivit căruia activele nu trebuie înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea prevăzută a fi obținută din vânzarea sau utilizarea lor.
29. Deprecierea stocurilor până la valoarea realizabilă netă se realizează, de obicei, articol cu articol. Cu toate acestea, în anumite cazuri, poate fi oportună gruparea articolelor similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor articole de stoc care aparțin aceleiași game de produse, care au destinații sau utilizări similare, sunt produse și comercializate în aceeași zonă geografică și care nu pot, practic, să fie evaluate separat de alte elemente din gama de produse în cauză. Nu este adecvată deprecierea stocurilor pe baza unei clasificări, de exemplu produse finite, sau deprecierea tuturor stocurilor dintr-un anumit sector industrial sau a celor destinate pentru o anumită zonă geografică. În general, prestatorii de servicii cumulează costurile pentru fiecare serviciu pentru care este perceput un preț de vânzare distinct. Prin urmare, fiecare dintre aceste servicii este tratat ca articol separat.
30. Estimările valorii realizabile nete se bazează pe cele mai credibile dovezi disponibile în momentul în care se fac estimările privind valoarea stocurilor care se preconizează că va fi realizată. Estimările iau în considerare fluctuațiile de preț sau de cost legate direct de evenimente care intervin după sfârșitul perioadei, în măsura în care astfel de evenimente confirmă condițiile existente la sfârșitul perioadei.
31. Estimările valorii realizabile nete iau în considerare, de asemenea, scopul pentru care sunt deținute stocurile. De exemplu, valoarea realizabilă netă a cantității de stocuri deținute în vederea onorării unor contracte ferme de vânzare sau de servicii are la bază prețul specificat în contract. În cazul în care cantitatea contractată este mai mică decât cantitatea deținută, valoarea realizabilă netă a surplusului are la bază prețurile generale de vânzare. Provizioanele pot apărea din contracte ferme de vânzare pentru cantități care depășesc stocurile deținute sau din contracte ferme de cumpărare. Aceste provizioane sunt tratate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*.
32. Valoarea materialelor și a altor consumabile utilizate la producerea stocurilor nu este evaluată sub cost în cazul în care se estimează că produsele finite în care urmează să fie încorporate vor fi vândute la un preț mai mare sau egal cu costul lor. Cu toate acestea, în cazul în care o scădere a prețului materialelor arată că valoarea realizabilă netă va fi depășită de costul produselor finite, costul materialelor este depreciat până la valoarea realizabilă netă. În astfel de cazuri, costul de înlocuire a materialelor poate fi cea mai adecvată măsură disponibilă de evaluare a valorii lor realizabile nete.

33. În fiecare perioadă ulterioară se realizează o nouă evaluare a valorii realizabile nete. În cazul în care condițiile care au determinat anterior evaluarea stocurilor sub cost nu mai există sau există dovezi clare privind o creștere a valorii realizabile nete din cauza schimbării condițiilor economice, valoarea deprecieri se stornează (adică stornarea este limitată la valoarea deprecieri inițiale), astfel încât noua valoare contabilă să fie egală cu cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă revizuită. Este cazul, de exemplu, al unui articol de stoc, înregistrat la valoarea sa realizabilă netă, deoarece prețul său de vânzare a scăzut, care este în continuare disponibil într-o perioadă ulterioară și al cărui preț de vânzare a crescut.

RECUNOAȘTEREA DREPT CHELTUIALĂ

34. *Atunci când stocurile sunt vândute, valoarea contabilă a stocurilor este recunoscută drept cheltuială în perioada în care a fost recunoscut venitul aferent. Valoarea oricărei deprecieri a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și toate pierderile de stocuri sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care are loc deprecierea sau pierderea. Valoarea oricărei stornări a deprecieri stocurilor ca urmare a unei creșteri a valorii realizabile nete este recunoscută ca o reducere a valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială în perioada în care are loc stornarea.*
35. Unele stocuri pot fi alocate altor conturi de active, de exemplu stocuri folosite ca elemente componente ale unei imobilizări corporale construite în regie proprie. Stocurile astfel alocate unui alt activ sunt recunoscute drept cheltuieli pe parcursul duratei utile de viață a activului în cauză.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

36. *Situațiile financiare prezintă:*
- (a) *politicile contabile adoptate pentru evaluarea stocurilor, inclusiv formulele pentru determinarea costurilor;*
 - (b) *valoarea contabilă totală a stocurilor și valoarea contabilă pe categorii adecvate entității;*
 - (c) *valoarea contabilă a stocurilor înregistrate la valoarea justă minus costurile de vânzare;*
 - (d) *valoarea stocurilor recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei;*
 - (e) *valoarea oricărei deprecieri a valorii stocurilor, recunoscută drept cheltuială în cursul perioadei, în conformitate cu punctul 34;*
 - (f) *valoarea oricărei stornări a unei deprecieri care este recunoscută ca o reducere a valorii stocurilor recunoscută drept cheltuială a perioadei, în conformitate cu punctul 34;*
 - (g) *împrejurările sau evenimentele care au condus la stornarea unei deprecieri a stocurilor, în conformitate cu punctul 34*
- și
- (h) *valoarea contabilă a stocurilor gajate în contul datoriilor.*
37. Informațiile privind valoarea contabilă a diverselor categorii de stocuri și amploarea modificărilor suferite de aceste active sunt utile beneficiarilor situațiilor financiare. Categoriile uzuale de stocuri sunt: mărfuri, materii prime, materiale, produse în curs de execuție și produse finite. Stocurile unui prestator de servicii pot fi descrise simplu ca producție în curs de execuție.
38. Valoarea stocurilor recunoscute drept cheltuială în cursul perioadei, denumită frecvent cost de vânzare, constă din costurile care au fost incluse anterior în evaluarea stocurilor în prezent vândute, regiile de producție nealocate și valoarea anormală a costurilor de producție a stocurilor. Împrejurările speciale entității pot să justifice, de asemenea, includerea altor costuri, precum costurile de distribuție.

IAS 2

39. Unele entități adoptă un format diferit pentru profit și pierdere care prezintă alte valori în locul costului stocurilor recunoscut drept cheltuială în cursul perioadei. Într-un astfel de format, o entitate prezintă o analiză a cheltuielilor, utilizând o clasificare bazată pe natura cheltuielilor. În acest caz, entitatea prezintă costurile recunoscute drept cheltuieli cu materiile prime și consumabilele, costurile cu manopera și alte costuri, precum și valoarea modificării nete a stocurilor aferentă perioadei.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

40. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

41. Prezentul standard înlocuiește IAS 2 *Stocuri* (revizuit în 1993).
42. Prezentul standard înlocuiește SIC-1 *Consecvență – Diferite metode de determinare a costurilor stocurilor*.
-

APENDICE

IAS 2

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 14 *Raportarea pe segmente*, punctul 22 se modifică după cum urmează.

22. În alte standarde există anumite indicații privind alocarea costurilor. De exemplu, punctele 11-20 din IAS 2 *Stocuri* (astfel cum a fost revizuit în 2003) conțin indicații privind atribuirea și alocarea costurilor stocurilor, iar punctele 16-21 din IAS 11 *Contracte de construcții* conțin indicații privind atribuirea și alocarea costurilor unor astfel de contracte. Indicațiile respective pot fi utile la atribuirea și alocarea costurilor pe segmente.

A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A3. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

IAS 8

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 8

Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori

CUPRINS

	Puncte
Obiectiv	1-2
Domeniul de aplicare	3-4
Definiții	5-6
Politici contabile	7-31
Selectarea și aplicarea politicilor contabile	7-12
Consecvența politicilor contabile	13
Modificări ale politicilor contabile	14-31
Aplicarea modificărilor în politicile contabile	19-27
Aplicare retroactivă	22
Limitări ale aplicării retroactive	23-27
Prezentarea informațiilor	28-31
Modificări în estimările contabile	32-40
Prezentarea informațiilor	39-40
Erori	41-49
Limitări ale retratării retroactive	43-48
Prezentarea erorilor perioadei anterioare	49
Imposibilitatea privind aplicarea retroactivă și retratarea retroactivă	50-53
Data intrării în vigoare	54
Retragerea altor prevederi	55-56

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a stabili criteriile de selecție și modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și informațiile care trebuie prezentate privind modificările în politicile contabile, modificările în estimările contabile și corectarea erorilor. Standardul este destinat să sporească gradul de relevanță și de fiabilitate al situațiilor financiare ale unei entități, precum și gradul de comparabilitate al acestor situații financiare în timp și cu situațiile financiare ale altor entități.
2. Cerințele de prezentare a politicilor contabile, cu excepția celor privind modificările în politicile contabile, sunt prevăzute în IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

DOMENIUL DE APLICARE

IAS 8

3. *Prezentul standard se aplică la selectarea și aplicarea politicilor contabile și contabilizarea modificărilor în politicile contabile, a modificărilor în estimările contabile și a corectării erorilor din perioadele anterioare.*
4. Efectele fiscale ale corectării erorilor perioadei anterioare și ale ajustărilor retroactive efectuate pentru aplicarea modificărilor politicilor contabile sunt reflectate în contabilitate și prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

DEFINIȚII

5. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile speciale adoptate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor sale financiare.

O modificare în estimarea contabilă reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unui pasiv sau a valorii consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației prezente a activelor și pasivelor, precum și a oricăror beneficii și obligații viitoare preconizate aferente acestora. Modificările în estimările contabile sunt rezultatul unor informații și al unor evoluții noi și, prin urmare, nu reprezintă o corectare a erorilor.

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS) sunt standarde și interpretări adoptate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB). Ele cuprind:

(a) *Standardele internaționale de raportare financiară;*

(b) *Standardele internaționale de contabilitate*

și

(c) *Interpretările publicate de Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau de fostul Comitet permanent pentru interpretări (SIC).*

Semnificație: Omisiunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative în cazul în care pot influența, individual sau colectiv, deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de amploarea și natura omisiunii sau a declarației eronate analizate în context. Dimensiunea sau natura elementelor sau o combinație a acestora poate fi factorul determinant.

Erorile perioadei anterioare sunt omisiuni și declarații eronate în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare care sunt rezultatul neutilizării sau al utilizării greșite a informațiilor credibile care:

(a) *erau disponibile atunci când situațiile financiare pentru perioadele în cauză au fost aprobate în vederea publicării*

și

(b) *în mod rezonabil, ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în cauză.*

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice de calcul, greșelile în aplicarea politicilor contabile, omisiuni sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

IAS 8

Aplicarea retroactivă reprezintă aplicarea unei noi politici contabile unor tranzacții sau altor evenimente și condiții, ca și când politicile respective ar fi fost aplicate întotdeauna.

Retratarea retroactivă reprezintă corectarea recunoașterii, a evaluării și a prezentării valorilor elementelor situațiilor financiare, ca și când erorile perioadei anterioare nu ar fi existat.

Imposibilitate: Aplicarea unei cerințe este imposibilă în cazul în care entitatea nu o poate aplica după ce a depus toate eforturile rezonabile în acest sens. Pentru o anumită perioadă anterioară este imposibilă aplicarea retroactivă a unei modificări a unei politici contabile sau retratarea retroactivă pentru a corecta o eroare, în cazul în care:

- (a) efectele aplicării retroactive sau ale retratării retroactive nu pot fi determinate;
- (b) aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă implică presupuneri cu privire la intențiile conducerii în perioada respectivă

sau

- (c) aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă presupune estimări semnificative ale valorilor și este imposibil să se distingă informațiile în mod obiectiv cu privire la estimările care:

- (i) furnizează dovezi cu privire la împrejurările care au existat la data (datele) la care valorile respective urmau să fie recunoscute, evaluate sau prezentate

și

- (ii) ar fi fost disponibile atunci când situațiile financiare pentru perioada anterioară în cauză au fost aprobate în vederea publicării

din alte surse.

Aplicarea prospectivă a unei modificări în politicile contabile, respectiv a recunoașterii efectului unei modificări în estimările contabile, reprezintă:

- (a) aplicarea noii politici contabile tranzacțiilor, altor evenimente și condiții care au apărut după data la care politica a fost modificată

și

- (b) recunoașterea efectului modificării în estimările contabile în perioadele curente și viitoare afectate de modificare.

6. Pentru a determina dacă o omisiune sau o declarație eronată ar putea influența decizia economică a utilizatorilor, devenind astfel semnificativă, este necesar să fie luate în considerare caracteristicile utilizatorilor. Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare prevede, la punctul 25, că „se presupune că utilizatorii dețin cunoștințe suficiente privind activitățile economice și contabile și disponibilitatea de a studia informațiile în mod suficient de amănunțit”. În consecință, evaluarea trebuie să țină seama de modul în care utilizatorii cu aceste caracteristici pot fi influențați, în mod rezonabil, atunci când iau decizii economice.

POLITICI CONTABILE

Selectarea și aplicarea politicilor contabile

7. Atunci când un standard sau o interpretare se aplică în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții, politica (politicile) contabilă (contabile) aplicată(e) elementului respectiv sunt determinate prin aplicarea standardului sau a interpretării și ținând seama de orice recomandare relevantă privind punerea în aplicare emisă de către IASB pentru standard sau interpretare.

8. IFRS stabilesc politicile contabile cu privire la care IASB a concluzionat că determină situații financiare ce conțin informații relevante și credibile privind tranzacțiile, alte evenimente și condiții cărora acestea li se aplică. Aceste politici nu trebuie aplicate atunci când efectul aplicării lor este nesemnificativ. Cu toate acestea, nu este oportun să se realizeze sau să nu se corecteze abateri nesemnificative de la IFRS pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanței financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități.
9. Recomandările pentru punerea în aplicare a standardelor publicate de IASB nu fac parte integrantă din aceste standarde și, prin urmare, nu conțin cerințe privind situațiile financiare.
10. **În absența unui standard sau a unei interpretări care să se aplice în mod specific unei tranzacții, unui eveniment sau unei condiții, conducerea utilizează raționamentul profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care să conducă la informații care sunt:**
- (a) *relevante pentru necesitățile utilizatorilor care iau decizii economice*
 - și
 - (b) *credibile, prin faptul că situațiile financiare:*
 - (i) *reflectă întocmai situația financiară, performanțele financiare și fluxurile de trezorerie ale entității;*
 - (ii) *reflectă fondul economic al tranzacțiilor, al altor evenimente și condiții, și nu numai forma juridică a acestora;*
 - (iii) *sunt neutre, adică imparțiale;*
 - (iv) *sunt prudente*
 - și
 - (v) *sunt complete din punctul de vedere al tuturor aspectelor semnificative.*
11. **Atunci când recurge la raționamentul profesional descris la punctul 10, conducerea face referire și ia în considerare aplicabilitatea următoarelor surse, în ordine descrescătoare:**
- (a) *cerințele și recomandările din standardele și interpretările care reglementează aspecte similare și conexe*
 - și
 - (b) *definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare a activelor, a pasivelor, a veniturilor și a cheltuielilor exprimate în Cadrul general;*
12. **Atunci când recurge la raționamentul profesional descris la punctul 10, conducerea poate lua, de asemenea, în considerare cele mai recente prevederi formulate de alte organisme de standardizare care utilizează un cadru conceptual general similar pentru a elabora standarde de contabilitate, alte lucrări privind contabilitatea și practicile acceptate în domeniul de activitate, în măsura în care acestea nu intră în conflict cu sursele prevăzute la punctul 11.**

Consecvența politicilor contabile

13. **O entitate selectează și aplică politicile contabile în mod consecvent, pentru tranzacții, alte evenimente și condiții similare, cu excepția cazului în care un standard sau o interpretare impune sau permite în mod explicit o clasificare a elementelor pentru care poate fi adecvată aplicarea altor politici contabile. În cazul în care un standard sau o interpretare impune sau permite o astfel de clasificare, este selectată o politică contabilă adecvată, care va fi aplicată consecvent fiecărei categorii.**

IAS 8

Modificări ale politicilor contabile

14. *O entitate modifică o politică contabilă doar dacă modificarea:*

(a) este impusă de un standard sau de o interpretare

sau

(b) are ca rezultat situații financiare care conțin informații credibile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, ale altor evenimente și condiții asupra poziției financiare, performanțelor financiare sau fluxurilor de trezorerie ale entității.

15. Utilizatorii situațiilor financiare trebuie să fie capabili să compare situațiile financiare ale unei entități pe parcursul unei anumite perioade de timp, pentru a identifica tendințele poziției financiare, ale performanțelor financiare și ale fluxurilor de trezorerie ale entității. Prin urmare, aceleași politici contabile se aplică în fiecare perioadă și de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care o modificare în politicile contabile îndeplinește unul dintre criteriile prevăzute la punctul 14.

16. *Următoarele nu constituie modificări ale politicilor contabile:*

(a) aplicarea unei politici contabile unor tranzacții, evenimente și condiții care diferă, în fond, de cele care au survenit anterior

și

(b) aplicarea unei noi politici contabile unor tranzacții, evenimente și condiții care nu au survenit anterior sau au fost ne semnificative.

17. *Aplicarea inițială a unei politici pentru reevaluarea activelor în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale sau IAS 38 Imobilizări necorporale constituie o modificare a politicii contabile care trebuie tratată ca o reevaluare, în conformitate cu IAS 16 sau IAS 38, și nu în conformitate cu prezentul standard.*

18. Punctele 19-31 nu se aplică în cazul modificărilor în politicile contabile descrise la punctul 17.

Aplicarea modificărilor în politicile contabile

19. *Sub rezerva punctului 23:*

(a) o entitate contabilizează o modificare a politicii contabile care rezultă din aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări, în conformitate cu dispozițiile tranzitorii speciale, în cazul în care acestea există, din standardul sau interpretarea în cauză

și

(b) atunci când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări care nu conține dispoziții tranzitorii speciale care să se aplice modificării respective sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, ea aplică modificarea retroactiv.

20. În sensul prezentului standard, aplicarea anticipată a unui standard sau a unei interpretări nu constituie o modificare voluntară a politicii contabile.

21. În absența unui standard sau a unei interpretări care să se aplice în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau altei condiții, conducerea poate aplica, în conformitate cu punctul 12, o politică contabilă din cadrul celor mai recente prevederi enunțate de alte organisme de standardizare care utilizează un cadru general conceptual similar la elaborarea standardelor contabile. În cazul în care, ca urmare a unei modificări a unor astfel de prevederi enunțate, entitatea optează pentru modificarea unei politici contabile, ea înregistrează modificarea respectivă și o prezintă ca pe o modificare voluntară a politicii contabile.

Aplicare retroactivă

22. *Sub rezerva punctului 23, atunci când o modificare a politicii contabile se aplică retroactiv, în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), entitatea ajustează soldul inițial al fiecărui element component afectat al capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, precum și celelalte valori comparative prezentate pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, ca și când noua politică contabilă ar fi fost aplicată dintotdeauna.*

Limitări ale aplicării retroactive

23. *Atunci când se impune aplicarea retroactivă, în conformitate cu punctul 19 litera (a) sau (b), se aplică retroactiv o modificare a politicii contabile, cu excepția cazului în care este imposibil să se stabilească efectele specifice perioadei sau efectul cumulativ al modificării.*
24. *Atunci când este imposibil să se determine efectele specifice perioadei ale modificării unei politici contabile asupra informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare prezentate, entitatea aplică noua politică contabilă valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor la începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care este posibilă aplicarea retroactivă, care poate să fie perioada în curs, și efectuează ajustările aferente soldurilor inițiale ale fiecărui element component afectat al capitalului propriu pentru perioada respectivă.*
25. *Atunci când, la începutul perioadei în curs, este imposibil să se determine efectul cumulativ al aplicării unei noi politici contabile tuturor perioadelor anterioare, entitatea ajustează informațiile comparative pentru a aplica noua politică contabilă cu titlu prospectiv, de la cea mai îndepărtată dată posibilă.*
26. *Atunci când aplică o nouă politică contabilă retroactiv, o entitate aplică noua politică contabilă informațiilor comparative pentru perioade cât mai anterioare în măsura în care este posibil. Aplicarea retroactivă unei perioade anterioare nu este posibilă decât în măsura în care se poate determina efectul cumulativ asupra valorilor atât la deschiderea, cât și la închiderea bilanțurilor pentru perioada respectivă. Valoarea ajustării rezultate referitoare la perioadele anterioare celor prezentate în situațiile financiare se aplică soldului inițial al fiecărui element component afectat al capitalului propriu din cea mai îndepărtată perioadă prezentată. În mod obișnuit, ajustarea se face asupra rezultatului reportat. Cu toate acestea, ajustarea se poate face asupra unui alt element component al capitalurilor proprii (de exemplu, pentru a se conforma unui standard sau unei interpretări). Orice alte informații cu privire la perioade anterioare, precum rezumatele istorice ale datelor financiare, se ajustează, de asemenea, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.*
27. *Atunci când este imposibil să aplice o nouă politică contabilă retroactiv, pentru că nu poate determina efectul cumulativ al aplicării politicii tuturor perioadelor anterioare, o entitate aplică noua politică, în conformitate cu punctul 25, cu titlu prospectiv de la începutul celei mai îndepărtate perioade pentru care este posibil. Prin urmare, ea nu ia în considerare partea din ajustările cumulate efectuate asupra activelor, pasivelor și capitalurilor proprii anterior datei respective. Modificarea unei politici contabile este permisă chiar și în cazul în care este imposibil să se aplice politica respectivă cu titlu prospectiv pentru orice altă perioadă. Punctele 50-53 conțin indicații cu privire la momentul în care este imposibilă aplicarea noilor politici contabile uneia sau mai multor perioade anterioare.*

Prezentarea informațiilor

28. *Atunci când aplicarea inițială a unui standard sau a unei interpretări are efect asupra perioadei în curs sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea un astfel de efect dar este imposibil să se determine valoarea ajustării sau ar putea avea efect asupra perioadelor anterioare, entitatea prezintă:*
- (a) *titlul standardului sau al interpretării;*
 - (b) *după caz, faptul că modificarea politicii contabile are loc în conformitate cu dispozițiile tranzitorii conținute de aceasta;*
 - (c) *natura modificării efectuate în politica contabilă;*
 - (d) *după caz, o descriere a dispozițiilor tranzitorii;*

IAS 8

- (e) după caz, dispozițiile tranzitorii care ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare;
- (f) pentru perioada în curs și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:
 - (i) pentru fiecare element afectat din situația financiară
 - și
 - (ii) în cazul în care IAS 33 Rezultatul pe acțiune se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;
- (g) valoarea ajustărilor privind perioadele anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil
- și
- (h) în cazul în care aplicarea retroactivă prevăzută la punctul 19 litera (a) sau (b) este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară sau pentru perioadele anterioare perioadelor prezentate, împrejurările care au contribuit la existența acelei condiții și o descriere a modului și a momentului din care a fost aplicată modificarea politicii contabile.

Situațiile financiare întocmite pentru perioadele ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

29. Atunci când modificarea voluntară a unei politici contabile are efect asupra perioadei în curs sau asupra oricărei alte perioade anterioare, ar avea efect asupra perioadei respective însă este imposibil să se determine valoarea ajustării sau ar putea avea efect asupra perioadelor viitoare, entitatea prezintă:

- (a) natura modificării în politica contabilă;
- (b) motivul pentru care aplicarea noii politici contabile furnizează informații credibile și mai relevante;
- (c) pentru perioada în curs și pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea ajustării:
 - (i) pentru fiecare element afectat din situația financiară
 - și
 - (ii) în cazul în care IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;
- (d) suma ajustărilor aferente perioadelor anterioare celor prezentate, în măsura în care este posibil
- și
- (e) în cazul în care aplicarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară sau pentru perioade anterioare perioadelor prezentate, împrejurările care au determinat existența acelei condiții și o descriere a modului și a momentului din care a fost aplicată modificarea politicii contabile.

Situațiile financiare întocmite pentru perioadele ulterioare nu trebuie să repete aceste informații.

30. **Atunci când o entitate nu a aplicat un standard nou sau o interpretare nouă care au fost publicate, dar nu au intrat încă în vigoare, ea prezintă:**

(a) **acest lucru**

și

(b) **informațiile cunoscute sau care pot fi estimate în mod rezonabil care prezintă relevanță pentru evaluarea impactului potențial pe care aplicarea noului standard sau a noii interpretări îl va avea asupra situațiilor financiare ale entității pe perioada aplicării inițiale.**

31. Pentru a respecta cerințele de la punctul 30, o entitate ia în considerare prezentarea următoarelor informații:

(a) titlul noului standard sau al noii interpretări;

(b) natura modificării sau a modificărilor iminente în politica contabilă;

(c) data până la care se impune aplicarea standardului ori a interpretării;

(d) data la care entitatea planifică să aplice pentru prima dată standardul sau interpretarea

și

(e) fie:

(i) o discuție cu privire la impactul pe care se preconizează că îl va avea aplicarea inițială a standardului sau a interpretării asupra situațiilor financiare ale entității

sau

(ii) în cazul în care impactul nu poate fi determinat sau estimat în mod rezonabil, o declarație în acest sens.

MODIFICĂRI ÎN ESTIMĂRILE CONTABILE

32. Ca urmare a incertitudinilor inerente în desfășurarea activităților economice, multe elemente ale situațiilor financiare nu pot fi evaluate cu precizie, ci pot fi cel mult estimate. Procesul de estimare implică raționamente care au la bază cele mai recente informații credibile disponibile. De exemplu, pot fi solicitate estimări cu privire la:

(a) creanțele incerte;

(b) uzura morală a stocurilor;

(c) valoarea justă a activelor financiare sau a pasivelor financiare;

(d) durata de viață utilă a activelor amortizabile sau modul preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate în activele amortizabile

și

(e) obligațiile privind garanțiile.

33. Utilizarea unor estimări rezonabile constituie o parte esențială în procesul de întocmire a situațiilor financiare și nu subminează credibilitatea acestora.

IAS 8

34. Se poate dovedi necesară revizuirea unei estimări în cazul unor schimbări cu privire la împrejurările care au stat la baza acestei estimări sau ca urmare a unor informații noi sau a unor experiențe ulterioare. Prin natura sa, revizuirea estimării nu are legătură cu perioadele anterioare și nu reprezintă corectarea unei erori.
35. O modificare survenită în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu o modificare în estimările contabile. Atunci când este dificil să se facă distincție între o modificare în politica contabilă și o modificare într-o estimare contabilă, modificarea este tratată ca o modificare în estimarea contabilă.
36. **Efectul unei modificări survenite într-o estimare contabilă, cu excepția unei modificări căreia i se aplică punctul 37, este recunoscut prospectiv prin includerea sa în profitul sau pierderea:**
- (a) *perioadei în care are loc modificarea, în cazul în care aceasta afectează numai perioada respectivă*
- sau*
- (b) *perioadei în care are loc modificarea și a perioadelor viitoare, în cazul în care modificarea are efect asupra lor în egală măsură.*
37. **În măsura în care o modificare în estimările contabile produce modificări ale activelor și ale pasivelor sau afectează un element al capitalurilor proprii, modificarea este recunoscută prin ajustarea valorilor contabile ale elementelor conexe de active, pasive sau capitaluri proprii în perioada în care are loc modificarea.**
38. Recunoașterea prospectivă a efectului unei modificări într-o estimare contabilă înseamnă că modificarea este aplicată tranzacțiilor, altor evenimente sau condiții de la data modificării apărute în estimarea contabilă. O modificare într-o estimare contabilă poate afecta numai profitul sau pierderea perioadei în curs sau profitul sau pierderea atât a perioadei în curs, cât și a perioadelor viitoare. De exemplu, o modificare în estimarea sumei aferente creanțelor incerte afectează numai profitul sau pierderea perioadei în curs și, în consecință, este recunoscută în perioada în curs. Cu toate acestea, o modificare în estimarea duratei de viață utilă a unui activ amortizabil sau a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare încorporate într-un activ amortizabil afectează cheltuiala cu amortizarea în perioada în curs, dar și în fiecare din perioadele viitoare de pe parcursul duratei de viață utilă rămase a activului. În ambele situații, efectul modificării aferent perioadei în curs este reflectat ca venit sau cheltuială în perioada în curs. În cazul în care există un efect asupra perioadelor viitoare, acesta este recunoscut ca venit sau cheltuială în perioadele viitoare respective.

Prezentarea informațiilor

39. **O entitate prezintă natura și valoarea unei modificări într-o estimare contabilă care are efect în perioada în curs sau se preconizează să aibă efect în perioadele viitoare, cu excepția prezentării efectului asupra perioadelor viitoare, acesta fiind imposibil de estimat.**
40. **În cazul în care valoarea efectului asupra perioadelor viitoare nu este prezentată deoarece estimarea acestuia este imposibilă, entitatea menționează acest lucru.**

ERORI

41. Erorile pot apărea la recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea elementelor din situațiile financiare. Situațiile financiare nu sunt conforme cu IFRS în cazul în care conțin fie erori semnificative, fie erori nesemnificative operate în mod intenționat pentru a obține o anumită prezentare a poziției financiare, a performanțelor financiare sau a fluxurilor de trezorerie ale unei entități. Erorile potențiale survenite în perioada în curs și descoperite în perioada respectivă sunt corectate înainte ca situațiile financiare să fie aprobate în vederea publicării. Cu toate acestea, există situații când erorile semnificative nu sunt descoperite decât într-o perioadă ulterioară, acestea fiind corectate în informațiile comparative prezentate în situațiile financiare pentru perioada ulterioară în cauză (a se vedea punctele 42-47).

42. Sub rezerva punctului 43, o entitate corectează retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de situații financiare aprobate pentru publicare după descoperirea lor prin:

(a) retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară (anterioare) prezentată (prezentate) în care a apărut eroarea

sau

(b) în cazul în care eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, ale pasivelor și ale capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă prezentată.

Limitări ale retratării retroactive

43. O eroare a perioadei anterioare este corectată prin retratare retroactivă, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine fie efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al erorii.

44. Atunci când este imposibil să se determine efectele specifice perioadei ale unei erori asupra informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade prezentate, entitatea retratează soldurile de deschidere ale activelor, ale pasivelor și ale capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă pentru care este posibilă retratarea retroactivă (care poate fi perioada în curs).

45. Atunci când este imposibil să se determine efectul cumulativ, la începutul perioadei în curs, al unei erori asupra tuturor perioadelor anterioare, entitatea retratează informațiile comparative pentru a corecta eroarea cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.

46. Corectarea erorii dintr-o perioadă anterioară nu este inclusă în profitul sau pierderea perioadei în care a fost descoperită eroarea. Orice informații prezentate în legătură cu perioadele anterioare, inclusiv orice rezumate istorice ale datelor financiare, se retratează începând cu cel mai îndepărtat moment posibil din trecut.

47. Atunci când este imposibil să se determine valoarea unei erori (de exemplu o greșeală în aplicarea unei politici contabile) pentru toate perioadele anterioare, entitatea, în conformitate cu punctul 45, retratează informațiile comparative cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Prin urmare, entitatea nu ia în considerare partea din retratarea cumulativă a activelor, a pasivelor și a capitalurilor proprii apărute înainte de acea dată. Punctele 50-53 conțin indicații cu privire la momentul în care este imposibil să se corecteze o eroare pentru una sau mai multe perioade anterioare.

48. Se face distincție între corectarea erorilor și modificările în estimările contabile. Estimările contabile sunt, prin natura lor, aproximații care pot necesita revizuire pe măsură ce devin disponibile informații suplimentare. De exemplu, câștigul sau pierderea recunoscută la rezolvarea unui contingent nu reprezintă corectarea unei erori.

Prezentarea erorilor perioadei anterioare

49. Atunci când aplică dispozițiile de la punctul 42, o entitate prezintă următoarele informații:

(a) natura erorii aferente perioadei anterioare;

(b) pentru fiecare perioadă anterioară prezentată, în măsura în care este posibil, valoarea corectării:

(i) pentru fiecare element afectat din situația financiară

și

(ii) în cazul în care IAS 33 se aplică entității, pentru rezultatele de bază și diluate pe acțiune;

IAS 8

(c) *valoarea corectării la începutul celei mai îndepărtate perioade anterioare prezentate*

și

(d) *în cazul în care retratarea retroactivă este imposibilă pentru o anumită perioadă anterioară, împrejurările care au determinat existența condiției respective și o descriere a modului și a momentului din care a fost corectată eroarea.*

Situațiile financiare aferente perioadelor ulterioare nu trebuie să conțină aceste informații.

IMPOSIBILITATEA PRIVIND APLICAREA RETROACTIVĂ ȘI RETRATAREA RETROACTIVĂ

50. În anumite situații este imposibilă ajustarea informațiilor comparative pentru una sau mai multe perioade anterioare pentru a obține comparabilitatea cu perioada în curs. De exemplu, există posibilitatea ca datele să nu fi fost colectate, în perioada (perioadele) anterioară (anterioare), într-o manieră care să permită fie aplicarea retroactivă a unei noi politici contabile (inclusiv, în sensul punctelor 51-53, aplicarea cu titlu prospectiv perioadelor anterioare), fie retratarea retroactivă pentru corectarea erorii dintr-o perioadă anterioară, și poate fi imposibil să se recreeze informațiile.

51. Este necesar să se facă frecvente estimări în cadrul aplicării politicilor contabile elementelor din situațiile financiare care sunt recunoscute sau prezentate în legătură cu tranzacții, alte evenimente sau condiții. În mod inerent, estimarea este subiectivă; estimările pot fi elaborate după data bilanțului. Elaborarea estimărilor poate fi mult mai dificilă atunci când se aplică retroactiv o politică contabilă sau când se efectuează o retratare retroactivă pentru a corecta o eroare dintr-o perioadă anterioară, datorită intervalului de timp destul de îndelungat care a trecut de când s-a produs tranzacția, evenimentul sau condiția afectată. Cu toate acestea, obiectivul estimărilor privind perioadele anterioare rămâne același ca și în cazul estimărilor efectuate pentru perioada în curs, și anume reflectarea, în estimare, a împrejurărilor care existau la momentul în care a avut loc tranzacția, evenimentul sau condiția în cauză.

52. Prin urmare, aplicarea retroactivă a unei politici contabile noi sau corectarea unei erori dintr-o perioadă anterioară necesită diferențierea informațiilor care:

(a) conțin dovezi cu privire la împrejurările existente la data (datele) la care a fost înregistrată tranzacția, evenimentul sau condiția

și

(b) ar fi fost disponibile la data la care situațiile financiare pentru perioada anterioară în cauză au fost aprobate în vederea publicării

din alte surse. Pentru anumite tipuri de estimări (de exemplu, o estimare a valorii juste care nu are la bază un preț sau o informație care să fie observabilă) este imposibil să se facă distincție între aceste categorii de informații. În cazul în care aplicarea retroactivă sau retratarea retroactivă ar impune elaborarea unei estimări semnificative pentru care este imposibil să se facă distincție între aceste două tipuri de informații, este imposibilă aplicarea retroactivă a politicii contabile noi sau corectarea retroactivă a erorii perioadei anterioare.

53. Înțelegerea ulterioară a unui eveniment nu ar trebui utilizată atunci când se aplică o nouă politică contabilă unei perioade anterioare sau se corectează valorile acesteia, nici atunci când se fac presupuneri cu privire la potențialele intenții ale conducerii în perioada anterioară, nici atunci când se estimează valorile recunoscute, evaluate sau prezentate într-o perioadă anterioară. De exemplu, atunci când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară survenită în evaluarea activelor financiare clasificate anterior ca investiții păstrate până la scadență, în conformitate cu IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, aceasta nu modifică baza de evaluare pentru perioada respectivă în cazul în care conducerea a decis ulterior să nu păstreze investițiile până la scadență. De asemenea, atunci când o entitate corectează o eroare dintr-o perioadă anterioară survenită în calcularea datoriilor în legătură cu concediul medical acumulat al angajaților în conformitate cu IAS 19 *Beneficiile angajaților*, aceasta nu ia în considerare informațiile cu privire la o epidemie de gripă neobișnuit de gravă în perioada următoare, care au devenit disponibile după momentul în care situațiile financiare pentru perioada anterioară au fost aprobate în vederea publicării. Faptul că sunt adesea necesare estimări semnificative atunci când se modifică informațiile comparative prezentate pentru perioade anterioare nu împiedică ajustarea credibilă sau corectarea informațiilor comparative.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

IAS 8

54. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

55. Prezentul standard înlocuiește IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile*, revizuit în 1993.
56. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:
- (a) SIC-2 *Consecvență – Capitalizarea costurilor îndatorării*
 - și
 - (b) SIC-18 *Consecvență – Metode alternative.*
-

IAS 8

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie* se modifică după cum urmează:

Punctele 29 și 30 privind elementele extraordinare se elimină.

- A2. IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum urmează.

La punctul 62, litera (b) se modifică după cum urmează:

- (b) o ajustare a soldului inițial al rezultatului reportat provenită fie dintr-o modificare a politicii contabile care se aplică retroactiv, fie din corectarea unei erori (a se vedea IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*).

La punctul 80, litera (h) se modifică după cum urmează:

- (h) valoarea cheltuielii (venitului) cu impozitul aferent(ă) modificărilor în politicile contabile și erorilor care sunt incluse în profitul sau pierderea perioadei respective în conformitate cu IAS 8 deoarece nu pot fi contabilizate retroactiv.

Punctul 81 litera (b) și punctul 83 se elimină.

- A3. IAS 14 *Raportarea pe segmente* se modifică după cum urmează.

Definiția politicilor contabile de la punctul 8 se modifică după cum urmează:

Politicile contabile sunt principiile, metodele, convențiile, normele și practicile speciale aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

Punctul 60 se modifică după cum urmează:

60. IAS 1 prevede ca, în cazul în care elementele de venituri și cheltuieli sunt semnificative, natura și valoarea lor să fie prezentate separat. IAS 1 conține un număr de exemple, inclusiv deprecierea stocurilor și a imobilizărilor corporale, provizioane pentru restructurare, cedări de imobilizări corporale și investiții pe termen lung, activități întrerupte, soluționări de litigii și reluări de provizioane. Punctul 59 nu are ca obiectiv să modifice clasificarea acestor elemente sau modul de evaluare a acestora. Cu toate acestea, prezentarea informațiilor, încurajată la punctul menționat anterior, modifică nivelul la care semnificația acestor elemente este evaluată în scopul prezentării de la nivelul entității la nivelul segmentului.

Punctele 77 și 78 se modifică după cum urmează:

77. Modificările în politicile contabile aplicate de entitate sunt reglementate de IAS 8. În conformitate cu IAS 8, modificările în politicile contabile se efectuează numai în cazul în care acest lucru este prevăzut de un standard sau de o interpretare sau în cazul în care modificarea va avea ca rezultat prezentarea unor informații mai credibile și mai relevante în legătură cu tranzacții, alte evenimente și condiții în situațiile financiare ale entității.
78. Modificările în politicile contabile aplicate la nivelul entității, care afectează informațiile la nivelul segmentului, sunt tratate în conformitate cu IAS 8. Cu excepția cazului în care un nou standard sau o nouă interpretare prevede altfel, IAS 8 prevede ca:
- (a) o modificare în politicile contabile să se aplice retroactiv și informațiile din perioadele anterioare să fie retratate, cu excepția cazului în care este imposibil să se determine fie efectul cumulativ, fie efectele specifice perioadei pentru modificarea respectivă;

- (b) în cazul în care nu este posibilă aplicarea retroactivă pentru toate perioadele prezentate, noua politică contabilă să se aplice retroactiv de la cea mai îndepărtată dată posibilă

și

- (c) în cazul în care este imposibil să se determine efectul cumulativ al aplicării noii politici contabile la începutul perioadei în curs, politica să se aplice cu titlu prospectiv de la cea mai îndepărtată dată posibilă.

Se efectuează următoarele modificări pentru a elimina trimiterile la elemente extraordinare:

- (a) la punctul 16, în cadrul definiției venitului pe segment, litera (a) se elimină;
- (b) la punctul 16, în cadrul definiției cheltuielii pe segment, litera (a) se elimină.

A4. IAS 19 *Beneficiile angajaților* se modifică după cum urmează.

Punctul 131 se modifică după cum urmează:

131. În pofida faptului că prezentul standard nu impune prezentarea unor informații speciale cu privire la alte beneficii pe termen lung pentru angajați, alte standarde pot impune prezentarea unor astfel de informații, de exemplu, în cazul în care cheltuiala generată de astfel de beneficii este semnificativă și, prin urmare, ar impune prezentarea informațiilor în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*. Atunci când acest lucru este prescris de IAS 24 *Prezentarea informațiilor privind părțile legate*, entitatea prezintă informații cu privire la alte beneficii pe termen lung acordate personalului-cheie din conducere.

Punctul 142 se modifică după cum urmează:

142. În conformitate cu IAS 1, o entitate prezintă natura și valoarea unei cheltuieli în cazul în care aceasta este semnificativă. Beneficiile aferente încetării contractului de muncă pot produce o cheltuială care trebuie prezentată în vederea respectării acestei cerințe.

Punctul 160 se modifică după cum urmează:

160. IAS 8 se aplică atunci când o entitate își modifică politicile contabile pentru a reflecta modificările specificate la punctele 159 și 159A. La aplicarea retroactivă a acestor modificări, în conformitate cu IAS 8, entitatea tratează modificările respective ca și când ar fi fost aplicate în același timp cu celelalte prevederi ale prezentului standard.

A5. În IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*, punctele 20-22 se modifică după cum urmează:

20. ***O subvenție guvernamentală care urmează să fie primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi care au fost suportate deja sau drept ajutor financiar imediat acordat entității, fără a implica costuri viitoare conexe, se recunoaște ca venit în perioada în care este dobândită creanța.***
21. În anumite situații, o subvenție guvernamentală poate fi acordată unei entități drept ajutor financiar imediat și nu drept stimulent pentru angajarea unor cheltuieli speciale. Astfel de subvenții se pot limita la o singură entitate și pot să nu fie disponibile pentru o întreagă clasă de beneficiari. Aceste situații pot justifica recunoașterea unei subvenții ca venit pentru perioada în care entitatea este autorizată să o primească, necesitând prezentarea acelor informațiilor prin care să se asigure faptul că efectul său este înțeles în mod clar.
22. O entitate poate primi o subvenție guvernamentală drept compensație pentru cheltuielile sau pierderile suportate într-o perioadă contabilă anterioară. O astfel de subvenție este recunoscută ca venit al perioadei în care urmează să fie încasată, necesitând prezentarea anumitor informații prin care să se asigure faptul că efectul său a fost înțeles în mod clar.

A6. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 100 se elimină.

IAS 8

A7. În IAS 23 *Costurile îndatorării*, punctul 30 se modifică după cum urmează:

30. ***Atunci când adoptarea prezentului standard reprezintă o modificare în politicile contabile, o entitate este încurajată să își ajusteze situațiile financiare în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori. În mod alternativ, entitățile capitalizează numai acele costuri ale îndatorării pe care le-au suportat după data intrării în vigoare a prezentului standard și care respectă cerințele de capitalizare.***

A8. IAS 34 *Raportarea financiară interimară* se modifică după cum urmează.

Punctul 17 se modifică după cum urmează:

17. În cele ce urmează sunt exemplificate tipurile de prezentări prevăzute la punctul 16. Standardele și interpretările individuale conțin indicații cu privire la prezentarea multor elemente din cele enumerate în cele ce urmează:
- (a) diminuarea valorii contabile a stocurilor până la valoarea realizabilă netă și reluarea unei astfel de diminuări;
 - (b) recunoașterea unei pierderi din deprecierea imobilizărilor corporale, necorporale sau a altor active și reluarea unor astfel de pierderi din depreciere;
 - (c) reluarea oricărui provizion pentru costurile de restructurare;
 - (d) achiziții și cedări de imobilizări corporale;
 - (e) angajamente pentru cumpărarea unor imobilizări corporale;
 - (f) soluționarea litigiilor;
 - (g) corectarea erorilor perioadei anterioare;
 - (h) [eliminat];
 - (i) orice împrumut neachitat sau orice încălcare a unui acord de împrumut care nu a fost remediată până la data bilanțului
- și
- (j) tranzacții cu părțile afiliate.

Punctele 24, 25 și 27 se modifică după cum urmează:

24. IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* și IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* definesc un element ca fiind semnificativ în cazul în care omisiunea sau declararea sa eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. IAS 1 prevede prezentarea separată a elementelor semnificative, inclusiv (de exemplu) întreruperea activităților, iar IAS 8 prevede prezentarea modificărilor în estimările contabile, a erorilor și a modificărilor în politicile contabile. Cele două standarde nu conțin indicații cantitative cu privire la pragul de semnificație.
25. În timp ce, la evaluarea pragului de semnificație, se impune, fără excepție, utilizarea raționamentului profesional, prezentul standard stabilește ca bază pentru decizia de recunoaștere și prezentare a informațiilor numai datele aferente perioadei interimare, în vederea unei mai bune înțelegeri a cifrelor interimare. Astfel, de exemplu, elementele extraordinare, modificările în politicile contabile sau în estimările contabile, precum și erorile sunt recunoscute și prezentate pe baza pragului de semnificație stabilit în funcție de datele aferente perioadei interimare, pentru a evita concluziile greșite ce pot apărea în cazul în care acestea nu sunt prezentate. Obiectivul prioritar este de a asigura întocmirea unui raport financiar interimar care să cuprindă toate informațiile relevante pentru o mai bună înțelegere a poziției și a performanței financiare a entității în perioada interimară.

27. IAS 8 prevede prezentarea naturii și (în cazul în care este posibil) a valorii unei modificări a estimării care fie are un efect semnificativ asupra perioadei în curs, fie se preconizează să aibă un efect semnificativ în perioadele ulterioare. Punctul 16 litera (d) din prezentul standard prevede o prezentare similară într-un raport financiar interimar. Exemplele includ modificări în estimarea contabilă în perioada interimară finală cu privire la diminuarea valorii stocurilor, restructurări sau pierderi din depreciere raportate într-o perioadă interimară anterioară a exercițiului financiar. Prezentarea prevăzută la punctul anterior este consecventă cu cerințele IAS 8 și se intenționează să aibă un domeniu de aplicare restrâns – având legătură strict cu modificarea unei estimări. O entitate nu are obligația să includă în situațiile financiare anuale informații financiare suplimentare aferente perioadei interimare.

Punctele 43 și 44 se modifică după cum urmează:

43. **O modificare a politicii contabile, cu excepția celei pentru care tranziția este prevăzută de un nou standard sau de o nouă interpretare, este reflectată prin:**

(a) **prin retratarea situațiilor financiare ale perioadelor interimare anterioare ale exercițiului financiar în curs și a perioadelor interimare comparabile ale oricărui exercițiu financiar anterior care vor fi retratate în situațiile financiare anuale în conformitate cu IAS 8**

sau

(b) **atunci când este imposibil să se determine efectul cumulativ, la începutul exercițiului financiar, pe care îl poate avea aplicarea unei noi politici contabile asupra tuturor perioadelor anterioare, prin ajustarea situațiilor financiare ale perioadelor interimare anterioare ale exercițiului financiar în curs și ale perioadelor interimare comparabile ale exercițiilor financiare anterioare în vederea aplicării cu titlu prospectiv a noii politici contabile începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă.**

44. Unul dintre obiectivele principiului anterior este de a asigura aplicarea unei singure politici contabile pentru o anumită categorie de tranzacții pe toată durata exercițiului financiar. În conformitate cu IAS 8, o modificare a unei politici contabile se reflectă prin aplicarea retroactivă, cu retratarea informațiilor financiare ale perioadei anterioare, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Cu toate acestea, în cazul în care este imposibil să se determine valoarea cumulată a ajustării aferente exercițiilor financiare anterioare, atunci, în conformitate cu IAS 8, noua politică se aplică cu titlu prospectiv, începând cu cea mai îndepărtată dată posibilă. Efectul principiului prevăzut la punctul 43 este acela de a impune ca, pe durata exercițiului financiar în curs, orice modificare a unei politici contabile să se aplice fie retroactiv, fie, în cazul în care acest lucru nu este posibil, prospectiv, dar cel târziu de la începutul exercițiului financiar.

A9. În IAS 35 *Activități întrerupte*, punctele 41, 42 și 50 se elimină.

A10. În IAS 36 *Deprecierea activelor*, punctul 13 din Introducere se elimină, iar punctele 120 și 121 se elimină.

A11. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 94 se elimină.

A12. În IAS 38 *Imobilizări necorporale*, punctul 120 se elimină.

A13. În SIC-12 *Consolidare - Entități cu scop special*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioade financiare de un an care încep la 1 iulie 1999 sau la o dată ulterioară; se încurajează aplicarea anticipată. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

A14. În SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociaților*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare pentru perioade financiare de un an care încep la 1 ianuarie 1999 sau ulterior acestei date; se încurajează aplicarea anticipată. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

IAS 8

- A15. În SIC-21 *Impozitul pe profit - Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările în politicile contabile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 8.

IAS16. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

- A17. În SIC-25 *Impozitul pe profit - Modificări ale statutului fiscal al unei entități sau al acționarilor săi*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezentul consens intră în vigoare la 15 iulie 2000. Modificările în politicile contabile sunt contabilizate în conformitate cu IAS 8.

- A18. În SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

- A19. În SIC-31 *Venituri din activități curente - Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*, punctul privind data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 31 decembrie 2001. Modificările în politicile contabile se contabilizează în conformitate cu IAS 8.

- A20. În IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară*, definiția standardelor internaționale de raportare financiară din Apendicele A se modifică după cum urmează:

Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS)

Standarde și interpretări adoptate de către Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB). Ele cuprind:

- (a) Standarde internaționale de raportare financiară;
- (b) Standarde internaționale de contabilitate
- și
- (c) Interpretări elaborate de către Comitetul pentru interpretarea standardelor internaționale de raportare financiară (IFRIC) sau fostul Comitet permanent pentru interpretarea standardelor (SIC).

- A21. Rubrica de început din cadrul IFRS-1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează:

Standardul internațional de raportare financiară 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* (IFRS 1) este prezentat la punctele 1-47 și în apendicele A-C. Toate punctele au autoritate egală. Punctele scrise cu caractere **aldine** prezintă principiile generale. Noțiunile definite în Apendicele A sunt tipărite cu caractere *cursive* atunci când apar pentru prima dată în standard. Definițiile altor noțiuni sunt prezentate în Glosarul standardelor internaționale de raportare financiară. Se recomandă ca IFRS 1 să fie citit în contextul obiectivului său și al Bazei pentru concluzii, al *Prefetei la standardele internaționale de raportare financiară* și al *Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*. În absența unor indicații explicite, IAS 8 *Politicile contabile, modificări în estimările contabile și erori* oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile.

- A22. Rubricile din toate celelalte standarde internaționale de contabilitate sunt înlocuite de o nouă rubrică, formulată după cum urmează:

Standardul Internațional de Contabilitate X *Titlu în cuvinte* (IAS X) este prezentat la punctele 1-000 [și în appendicele A-C](*)). Toate punctele au autoritate egală, dar păstrează formatul IASC al standardului de la data adoptării acestuia de către IASB. Se recomandă ca IAS X să fie citit în contextul [obiectivului său și al Bazei pentru concluzii.] (**) al *Prefetei la standardele internaționale de raportare financiară* și al *Cadrului general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*. În absența unor indicații explicite, IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* oferă o bază pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile.

(*) se utilizează numai pentru appendicele care fac parte integrantă din standard.

(**) se utilizează numai în cazul în care standardul cuprinde un obiectiv sau este însoțit de o Bază pentru concluzii.

- A23. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și interpretările aferente, aflate în vigoare în decembrie 2003, trimiterile la versiunea actuală a IAS 8 *Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile* se modifică și devin trimiteri la IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.
-

IAS 10

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 10

Evenimente ulterioare datei bilanțului

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2
Definiții	3-7
Recunoaștere și evaluare	8-13
Evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare	8-9
Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare	10-11
Dividende	12-13
Continuitatea activității	14-16
Prezentarea informațiilor	17-22
Data autorizării în vederea publicării	17-18
Actualizarea informațiilor prezentate privind condițiile existente la data bilanțului	19-20
Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare	21-22
Data intrării în vigoare	23
Retragerea standardului IAS 10 (revizuit în 1999)	24

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 10 (revizuit în 1999) *Evenimente ulterioare datei bilanțului* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

- Obiectivul prezentului standard este de a reglementa:
 - momentul în care o entitate ar trebui să își ajusteze situațiile financiare ca urmare a unor evenimente ulterioare datei bilanțului
 - și
 - informațiile pe care o entitate ar trebui să le prezinte cu privire la data la care au fost autorizate situațiile financiare pentru publicare și la evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Prezentul standard impune, de asemenea, ca o entitate să nu își întocmească situațiile financiare pe baza principiului continuității activității, în cazul în care evenimentele ulterioare datei bilanțului arată că prezumția continuității activității nu este adecvată.

DOMENIUL DE APLICARE

- Prezentul standard se aplică contabilizării și prezentării informațiilor privind evenimentele ulterioare datei bilanțului.**

DEFINIȚII

3. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt evenimentele, atât cele favorabile, cât și cele nefavorabile, care au loc după data bilanțului, dar înainte de data la care sunt autorizate situațiile financiare pentru publicare. Se pot identifica două tipuri de evenimente:

(a) *cele care fac dovada condițiilor existente la data bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare)*

și

(b) *cele care oferă indicații cu privire la condițiile apărute ulterior datei bilanțului (evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare).*

4. Procesul implicat în autorizarea situațiilor financiare în vederea publicării va varia în funcție de structura conducerii, cerințele reglementare și procedurile urmărite la întocmirea și finalizarea situațiilor financiare.
5. În unele cazuri, o entitate trebuie să își prezinte situațiile financiare acționarilor săi spre aprobare după publicarea acestora. În astfel de cazuri, situațiile financiare se autorizează în vederea publicării la data publicării, și nu la data aprobării lor de către acționari.

Exemplu

Conducerea unei entități definitivează, la 28 februarie 20X2, proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1. La 18 martie 20X2, consiliul de administrație analizează situațiile financiare și le autorizează în vederea publicării. Entitatea își face public profitul și alte informații financiare selectate la 19 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane la 1 aprilie 20X2. Adunarea anuală a acționarilor aprobă situațiile financiare la 15 mai 20X2, iar situațiile financiare aprobate sunt apoi depuse la un organism de reglementare la 17 mai 20X2.

Situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării la 18 martie 20X2 (data la care consiliul de administrație a autorizat publicarea).

6. În unele cazuri, conducerea unei entități trebuie să prezinte situațiile financiare spre aprobare unui consiliu de supraveghere (compus exclusiv din cadre fără funcții de decizie). În astfel de cazuri, situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării în momentul în care conducerea le autorizează în vederea prezentării către consiliul de supraveghere.

Exemplu

La 18 martie 20X2, conducerea unei entități autorizează situațiile financiare în vederea prezentării lor către consiliul său de supraveghere. Consiliul de supraveghere este compus exclusiv din cadre fără funcții de decizie și poate include reprezentanți ai angajaților și ai altor grupuri exterioare de interese. Consiliul de supraveghere aprobă situațiile financiare la 26 martie 20X2. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor și a altor persoane la 1 aprilie 20X2. Adunarea anuală a acționarilor aprobă situațiile financiare la 15 mai 20X2, care sunt depuse apoi la un organism de reglementare la 17 mai 20X2.

Situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării la 18 martie 20X2 (data la care conducerea a autorizat prezentarea lor către consiliul de supraveghere).

7. Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele care au loc până la data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării, chiar dacă evenimentele în cauză au loc după publicarea unui anunț privind profitul realizat sau a altor informații financiare selectate.

RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

Evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare

8. *O entitate ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare.*

IAS 10

9. În continuare sunt prezentate exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun unei entități să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare sau să recunoască elemente care nu fuseseră recunoscute anterior:
- (a) hotărârea pronunțată de instanță după data bilanțului într-un litigiu care confirmă că o entitate are o obligație curentă la data bilanțului. Entitatea ajustează orice provizion recunoscut anterior legat de acest litigiu în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* sau recunoaște un nou provizion. Entitatea nu se limitează numai la a prezenta un pasiv contingent numai pentru că soluționarea litigiului furnizează dovezi suplimentare care ar fi luate în considerare în conformitate cu punctul 16 din IAS 37;
 - (b) primirea, după data bilanțului, a unor informații care indică faptul că un activ a fost depreciat la data bilanțului sau că valoarea unei pierderi din depreciere, recunoscută anterior pentru activul respectiv, trebuie ajustată. De exemplu:
 - (i) falimentul unui client, care survine ulterior datei bilanțului, confirmă, de obicei, că la data bilanțului exista deja o pierdere aferentă unei creanțe comerciale și că entitatea trebuie să ajusteze valoarea contabilă a creanței comerciale
 - și
 - (ii) vânzarea stocurilor ulterior datei bilanțului poate fi o dovadă a valorii lor realizabile nete de la data bilanțului;
 - (c) determinarea, după data bilanțului, a costului activelor achiziționate sau a încasărilor rezultate din vânzarea unor active înainte de data bilanțului;
 - (d) determinarea, după data bilanțului, a valorii rezultate din repartizarea profitului sau din plata primelor, în cazul în care entitatea avea, la data bilanțului, o obligație curentă, juridică sau implicită, de a efectua astfel de plăți, ca urmare a unor evenimente anterioare datei bilanțului (a se vedea IAS 19 *Beneficiile angajaților*);
 - (e) descoperirea unor fraude sau a unor erori care arată că situațiile financiare sunt incorecte.

Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

10. ***O entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.***
11. Un exemplu de eveniment ulterior datei bilanțului care nu conduce la ajustarea situațiilor financiare este o scădere a valorii de piață a investițiilor între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate în vederea publicării. O scădere a valorii de piață nu are, în mod normal, legătură cu situația investițiilor la data bilanțului, ci reflectă împrejurările survenite în perioada următoare. Prin urmare, o entitate nu ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru investițiile în cauză. În mod similar, entitatea nu actualizează valorile prezentate, de la data bilanțului, pentru investițiile în cauză, deși ar putea fi obligată să prezinte informații suplimentare în conformitate cu punctul 21.

Dividende

12. ***În cazul în care o entitate declară dividendele acordate deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii (astfel cum sunt definite în IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere) după data bilanțului, entitatea nu recunoaște dividendele în cauză ca pe elemente de pasiv la data bilanțului.***
13. În cazul în care dividendele sunt declarate (cu alte cuvinte sunt autorizate corespunzător și nu se mai află la dispoziția entității) după data bilanțului, dar înainte de autorizarea situațiilor financiare în vederea publicării, dividendele nu sunt recunoscute ca elemente de pasiv la data bilanțului, deoarece nu îndeplinesc criteriile unei obligații actuale, astfel cum sunt definite în IAS 37. Astfel de dividende sunt prezentate în notele la situațiile financiare, în conformitate cu IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

IAS 10

14. ***O entitate nu își întocmește situațiile financiare pe baza continuității activității în cazul în care, după data bilanțului, conducerea decide fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea comercială, fie că nu are nici o altă alternativă realistă în afara acestor opțiuni.***
15. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, după data bilanțului, poate indica necesitatea de a analiza dacă prezumția continuității activității mai este oportună. În cazul în care prezumția continuității activității nu mai este oportună, efectele sunt atât de semnificative, încât prezentul standard prevede mai degrabă o modificare fundamentală a bazei de contabilitate decât o ajustare a valorilor recunoscute conform bazei inițiale de contabilitate.
16. IAS 1 impune prezentarea anumitor informații în cazul în care:
- (a) situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității
 - sau
 - (b) conducerea are cunoștință de incertitudini semnificative asociate evenimentelor sau condițiilor care pot ridica îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Evenimentele sau condițiile care trebuie prezentate pot surveni după data bilanțului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Data autorizării în vederea publicării

17. ***O entitate indică data la care au fost autorizate situațiile financiare în vederea publicării și specifică cine le-a autorizat. În cazul în care proprietarii entității sau alte persoane au competența de a modifica situațiile financiare după publicare, entitatea menționează acest lucru.***
18. Este important pentru utilizatori să cunoască data la care au fost autorizate situațiile financiare în vederea publicării, întrucât acestea nu reflectă evenimente ulterioare acestei date.

Actualizarea informațiilor prezentate cu privire la condițiile existente la data bilanțului

19. ***În cazul în care primește, după data bilanțului, informații cu privire la condițiile existente la data bilanțului, o entitate actualizează informațiile prezentate cu privire la condițiile în cauză, ținând seama de informațiile noi.***
20. În unele cazuri, o entitate trebuie să actualizeze informațiile prezentate în situațiile sale financiare pentru a reflecta informațiile primite după data bilanțului, chiar dacă informațiile noi nu afectează valorile pe care entitatea le recunoaște în situațiile sale financiare. Un exemplu în acest sens este cazul în care, după data bilanțului, devin disponibile dovezi privind o obligație contingentă existentă la data bilanțului. Pe lângă faptul că este necesar să stabilească dacă ar trebui să recunoască sau să modifice un provizion în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, o entitate își actualizează informațiile prezentate cu privire la obligația contingentă ținând seama de dovezile în cauză.

Evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare

21. ***În cazul în care evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice ale utilizatorilor de situații financiare. În consecință, o entitate prezintă, pentru fiecare categorie semnificativă de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, următoarele informații:***
- (a) *natura evenimentului*

și

IAS 10

(b) o estimare a efectului său financiar sau o declarație potrivit căreia nu se poate realiza o astfel de estimare.

22. Următoarele sunt exemple de evenimente ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare și care au ca rezultat general prezentarea informațiilor:

- (a) o combinare importantă de întreprinderi care are loc ulterior datei bilanțului (IAS 22 *Combinări de întreprinderi* impune prezentarea unor informații speciale în astfel de cazuri) sau cedarea unei filiale importante;
- (b) anunțarea unui plan de întrerupere a unei activități, cedarea de active sau achitarea unor datorii aferente unei activități întrerupte sau încheierea unor contracte ferme de vânzare a unor astfel de active sau de achitare a unor astfel de datorii (a se vedea IAS 35 *Activități întrerupte*);
- (c) achiziții sau cedări importante de active sau exproprierea de către guvern a unor active importante;
- (d) distrugerea unei instalații importante de producție în urma unui incendiu, ulterior datei bilanțului;
- (e) anunțarea sau inițierea unei restructurări majore (a se vedea IAS 37);
- (f) tranzacții importante cu acțiuni ordinare și tranzacții potențiale cu acțiuni ordinare, ulterioare datei bilanțului (IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* prevede că o entitate trebuie să prezinte o descriere a acestor tranzacții, cu excepția cazului în care tranzacțiile implică emisiuni pentru majorarea capitalului sau emisiuni de acțiuni gratuite, divizarea acțiunilor sau divizarea inversă (consolidarea) a acțiunilor, care trebuie toate să fie ajustate în conformitate cu IAS 33);
- (g) modificări neobișnuit de mari ale prețurilor activelor sau ale cursurilor de schimb valutare, ulterioare datei bilanțului;
- (h) modificări ale ratelor de impozitare sau ale reglementărilor fiscale adoptate sau anunțate ulterior datei bilanțului, care au un efect semnificativ asupra creanțelor sau datoriilor privind impozitul amânat sau cel curent (a se vedea IAS 12 *Impozitul pe profit*);
- (i) asumarea unor angajamente sau a unor pasive contingente semnificative, de exemplu, prin emiterea unor garanții semnificative
și
- (j) inițierea unui litigiu major generat în exclusivitate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

23. O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 10 (REVIZUIT ÎN 1999)

24. Prezentul standard înlocuiește IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului* (revizuit în 1999).

APENDICE

IAS 10

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 97 se modifică după cum urmează:

97. Combinările de întreprinderi, realizate ulterior datei bilanțului și înainte de data la care sunt autorizate, în vederea publicării, situațiile financiare ale uneia din întreprinderile implicate în procesul de combinare, sunt prezentate în cazul în care sunt semnificative și neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare (a se vedea IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*).

A2. În IAS 35 *Activități întrerupte*, punctul 32 se modifică după cum urmează:

32. Cedările de active, decontarea pasivelor și contractele ferme de vânzare menționate la punctul anterior pot avea loc în același timp cu evenimentul prezentat inițial, în perioada în care are loc evenimentul prezentat inițial sau într-o perioadă ulterioară. În conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*, în cazul în care unele dintre activele care se pot atribui unei activități întrerupte au fost practic vândute sau fac obiectul unui sau al mai multor contracte ferme de vânzare încheiate ulterior datei bilanțului, dar înainte de momentul în care consiliul de administrație a autorizat situațiile financiare în vederea publicării, situațiile financiare includ prezentările de informații prevăzute la punctul 31 dacă efectele sunt semnificative și neprezentarea lor ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare.

A3. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, punctul 18 din Introducere și punctul 75 se modifică după cum urmează și punctul 96 se elimină:

18. Standardul definește un pasiv contingent ca fiind:

(a) ...

75. O decizie de restructurare pe care conducerea sau consiliul de administrație o adoptă anterior datei bilanțului nu generează o obligație implicită la data bilanțului, cu excepția cazului în care, anterior datei bilanțului, entitatea:

(a) a inițiat punerea în aplicare a planului de restructurare

sau

(b) a anunțat principalele caracteristici ale programului de restructurare părților afectate de acesta într-o manieră suficient de specifică pentru ca acestea să se aștepte ca entitatea să ducă la îndeplinire programul de restructurare.

În cazul în care entitatea inițiază un plan de restructurare sau anunță principalele caracteristici ale acestuia părților afectate numai după data bilanțului, este necesară prezentarea în conformitate cu IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului* în cazul în care restructurarea este semnificativă și neprezentarea acesteia ar putea afecta deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare.

96. [eliminat]

A4. În Standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv Standardele internaționale de contabilitate și interpretările lor, aflate în vigoare în decembrie 2003, trimiterile la versiunea actuală a IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului* se modifică și devin trimiteri la IAS 10 *Evenimente ulterioare datei bilanțului*.

IAS 16

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 16

Imobilizări corporale

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-5
Definiții	6
Recunoaștere	7-14
Costuri inițiale	11
Costuri ulterioare	12-14
Evaluare la recunoaștere	15-28
Elemente ale costului	16-22
Evaluarea costului	23-28
Evaluare după recunoaștere	29-66
Model de determinare a costului	30
Model de reevaluare	31-42
Amortizare	43-62
Valoare amortizabilă și perioadă de amortizare	50-59
Metodă de amortizare	60-62
Depreciere	63-64
Compensarea deprecierei	65-66
Derecunoaștere	67-72
Prezentarea informațiilor	73-79
Dispoziții tranzitorii	80
Data intrării în vigoare	81
Retragerea altor prevederi	82-83

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 16 (1998) *Imobilizări corporale* și ar trebui aplicat pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este descrierea tratamentului contabil pentru imobilizările corporale astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să poată discerne informațiile privind investiția unei entități în imobilizările sale corporale și modificările care apar în această investiție. Principalele probleme privind contabilizarea imobilizărilor corporale vizează momentul recunoașterii activelor, determinarea valorilor lor contabile și recunoașterea cheltuielilor cu amortizarea și cu pierderile din depreciere aferente.

DOMENIUL DE APLICARE

IAS 16

2. **Prezentul standard trebuie aplicat contabilizării imobilizărilor corporale, cu excepția cazurilor în care un alt standard internațional de contabilitate prevede sau permite un tratament contabil diferit.**
3. Prezentul standard nu se aplică:
- (a) activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*);
 - sau
 - (b) drepturilor asupra minereurilor și asupra zăcămintelor de minereuri, cum ar fi petrol, gaze naturale și alte resurse naturale neregenerabile similare.
- Cu toate acestea, prezentul standard se aplică imobilizărilor corporale destinate dezvoltării sau întreținerii activelor prevăzute la literele (a) și (b).
4. Alte standarde pot prevedea recunoașterea unui element de imobilizări corporale pe baza unei abordări diferite de cea prevăzută de prezentul standard. De exemplu, IAS 17 *Contracte de leasing* prevede ca o entitate să evalueze recunoașterea unui element de imobilizări corporale în leasing pe baza transferului de riscuri și de beneficii. Cu toate acestea, în astfel de situații, prezentul standard prescrie și alte aspecte ale tratamentului contabil al acestor active, inclusiv amortizarea.
5. O entitate aplică prezentul standard bunurile imobiliare care se află în curs de construcție sau de execuție în vederea utilizării lor viitoare ca investiții imobiliare, dar care nu se încadrează încă în definiția „investiției imobiliare” din IAS 40 *Investiții imobiliare*. După finalizarea construcției sau a execuției, bunul imobiliar devine investiție imobiliară, iar entitatea are obligația de a aplica IAS 40. IAS 40 se aplică și în cazul investițiilor imobiliare aflate în curs de reamenajare în vederea utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară. O entitate care utilizează modelul de determinare a costului pentru investiții imobiliare în conformitate cu IAS 40 utilizează modelul de determinare a costului din prezentul standard.

DEFINIȚII

6. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ în bilanț, după scăderea amortizării cumulate până la acea dată și a pierderilor cumulate din deprecieri.

Costul reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar și valoarea justă a altor contraprestații oferite pentru achiziționarea unui activ, în momentul achiziției sau al construcției acestuia.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau o altă valoare substituită costului, diminuată cu valoarea reziduală a activului.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Valoarea specifică entității este valoarea curentă a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate preconizează că le va realiza din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea activului la sfârșitul duratei de viață utilă sau pe care preconizează că o va obține la stingerea unei datorii.

Valoarea justă este suma pentru care un activ ar putea fi schimbat între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții de concurență normală.

Pierdere din deprecieri reprezintă diferența dintre valoarea contabilă a unui activ și valoarea sa recuperabilă.

IAS 16

Imobilizările corporale sunt elementele corporale care:

- (a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția sau furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative*

și

- (b) care se preconizează că vor fi utilizate în cursul mai multor perioade.*

Valoarea recuperabilă este valoarea cea mai ridicată dintre prețul net de vânzare al unui activ și valoarea sa în timpul utilizării.

Valoarea reziduală a unui activ reprezintă valoarea pe care o entitate estimează că o poate obține în prezent din cedarea unui activ, după scăderea costurilor de cedare estimate, dacă activul are deja vechimea și condiția prevăzută la sfârșitul duratei de viață utilă.

Durata de viață utilă este:

- (a) fie perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul;*

sau

- (b) fie numărul de unități de producție sau de alte unități similare care se preconizează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului.*

RECUNOAȘTERE

7. Costul unui element de imobilizări corporale este recunoscut ca activ strict în cazul în care:

- (a) există probabilitatea să îi revină entității beneficii economice viitoare asociate activului*

și

- (b) costul elementului în cauză poate fi evaluat în mod credibil.*

8. Piese de schimb și materialele necesare pentru întreținere sunt, în general, înregistrate ca stocuri și recunoscute în profit sau pierdere atunci când sunt consumate. Cu toate acestea, piesele de schimb importante și stocurile de echipamente de rezervă sunt considerate imobilizări corporale în cazul în care o entitate preconizează că le va utiliza pe parcursul mai multor perioade. În mod similar, în cazul în care piesele de schimb și materialele necesare pentru întreținere pot fi utilizate numai pentru un element de imobilizări corporale, ele sunt contabilizate ca imobilizări corporale.
9. Prezentul standard nu prescrie unitatea de măsură pentru recunoaștere, respectiv ce anume constituie un element de imobilizări corporale. Astfel, este necesară utilizarea raționamentului profesional atunci când se aplică criteriile de recunoaștere pentru împrejurările speciale ale unei entități. Poate fi oportun să se regroupeze toate elementele care nu sunt semnificative pe plan individual, cum ar fi matrițele, sculele și ștanțele, și criteriile să se aplice valorii agregate.
10. O entitate evaluează, în conformitate cu principiul recunoașterii, toate costurile imobilizărilor sale corporale în momentul în care se produc acestea. Aceste costuri includ costurile inițiale pentru achiziționarea sau construcția unor elemente de imobilizări corporale, precum și costurile ulterioare în legătură cu completarea, înlocuirea sau întreținerea acestora.

Costuri inițiale

11. Elementele de imobilizări corporale pot fi achiziționate pentru motive de siguranță sau motive legate de mediu. Achiziționarea unor astfel de imobilizări corporale, cu toate că nu majorează direct beneficiile economice viitoare ale unui element existent de imobilizări corporale, poate fi necesară pentru ca entitatea să poată obține beneficii economice viitoare din celelalte active ale sale. Astfel de imobilizări corporale îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca active, deoarece permit entității să obțină beneficii economice viitoare din activele aferente mai mari decât cele care ar fi putut fi obținute în absența achiziționării imobilizărilor în cauză. De exemplu, un producător de produse chimice poate introduce noi procese de tratare a produselor chimice pentru a îndeplini cerințele de protecție a mediului pentru producția și depozitarea de produse chimice periculoase; noile îmbunătățiri aduse instalațiilor de producție sunt recunoscute ca activ deoarece, în absența lor, entitatea nu poate produce și vinde produse chimice. Cu toate acestea, valoarea contabilă rezultată a unui astfel de activ și a activelor conexe se analizează pentru detectarea deprecierei în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*.

Costuri ulterioare

12. În conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate nu recunoaște în cadrul valorii contabile a unui element de imobilizări corporale costurile întreținerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt recunoscute mai degrabă în profit sau pierdere de îndată ce apar. Costurile întreținerii zilnice sunt constituite în principal din costuri ale mâinii de lucru și ale consumabilelor și pot include costul componentelor mici. Scopul acestor cheltuieli este descris frecvent ca fiind pentru „reparațiile și întreținerea” elementului de imobilizări corporale.
13. Unele componente ale elementelor de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, poate fi necesar ca un furnal să fie recăptușit după un număr specificat de ore de utilizare sau ca elemente din interiorul unui avion, cum ar fi scaunele și bucătăriile, să trebuiască să fie înlocuite de mai multe ori pe durata de viață a aeronavei. Se pot achiziționa elementele de imobilizări corporale și pentru a face înlocuiri mai puțin frecvente, cum ar fi înlocuirea pereților interiori ai unei clădiri, sau pentru a efectua înlocuiri care au loc o singură dată. În conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părții înlocuite într-un astfel de element atunci când apare acest cost, cu condiția să fie îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispozițiile de derecunoaștere din prezentul standard (a se vedea punctele 67-72).
14. Una dintre condițiile necesare pentru continuarea exploatării unui element de imobilizări corporale (cum ar fi un avion) poate fi efectuarea unor inspecții generale periodice pentru depistarea defecțiunilor, indiferent dacă se înlocuiesc sau nu piese ale elementului în cauză. Atunci când are loc o inspecție generală, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, în cazul în care sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecției anterioare (diferită de piesele fizice) este derecunoscută. Această operațiune are loc indiferent dacă a fost identificat sau nu costul inspecției anterioare în tranzacția în care a fost achiziționat sau construit elementul. În cazul în care este necesar, poate fi utilizat costul estimat al unei inspecții similare viitoare ca o indicație a costului aferent componentei inspecției anterioare atunci când a fost achiziționat sau construit elementul.

EVALUARE LA RECUNOAȘTERE

15. ***Un element de imobilizări corporale care îndeplinește criteriile de recunoaștere ca activ este evaluat inițial la costul său.***

Elemente ale costului

16. Costul unei imobilizări corporale este format din:
- (a) prețul de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor;
 - (b) orice costuri care pot fi atribuite direct operațiunilor de transportare a activului la locația sa actuală și de punere în funcțiune în vederea utilizării prevăzute de conducere;
 - (c) estimarea inițială a costurilor de demontare și de mutare a elementului și de restaurare a amplasamentului unde va fi mutat, acestea constituind obligația entității fie la achiziționarea elementului, fie ca urmare a utilizării elementului pe o perioadă determinată în alte scopuri decât cel de a produce stocuri în cursul perioadei respective.

IAS 16

17. Printre costurile care pot fi atribuite direct se numără:

- (a) costurile cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) rezultate direct din construcția sau achiziționarea elementului de imobilizări corporale;
- (b) costurile de amenajare a amplasamentului;
- (c) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- (d) costurile de instalare și asamblare;
- (e) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului în amplasamentul respectiv și la condiția de funcționare (cum ar fi mostrele produse în timpul testării echipamentului)

și

- (f) onorariile profesionale.

18. O entitate aplică IAS 2 *Stocuri* pentru costurile obligațiilor de demontare, mutare și restaurare a amplasamentului unde se află elementul, care sunt înregistrate într-o anumită perioadă, ca urmare a utilizării elementului pentru producerea de stocuri în cursul perioadei. Obligațiile aferente costurilor contabilizate în conformitate cu IAS 2 sau IAS 16 sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*.

19. Următoarele sunt exemple de costuri care nu constituie costurile unui element de imobilizări corporale:

- (a) costurile de deschidere a unei noi instalații;
- (b) costurile de lansare a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile cu publicitatea și activitățile promoționale);
- (c) costurile de desfășurare a activității într-un amplasament nou sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile cu pregătirea personalului)

și

- (d) costurile administrative și alte cheltuieli generale.

20. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale încetează atunci când elementul se află în amplasamentul și în condiția necesare funcționării în maniera vizată de conducere. În consecință, costurile înregistrate la utilizarea sau repunerea în funcțiune a unui element nu sunt incluse în valoarea contabilă a elementului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu se includ în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale:

- (a) costurile înregistrate atunci când un element care are capacitatea de a funcționa în maniera vizată de conducere trebuie adus în stare de funcționare sau este exploatat sub capacitate;
- (b) pierderile inițiale din exploatare, precum cele înregistrate atunci când crește cererea pentru produsul realizat de elementul respectiv

și

- (c) costurile aferente reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

21. Anumite activități se pot desfășura în legătură cu construcția sau dezvoltarea unui element de imobilizări corporale, dar nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament sau în condiția de funcționare vizată de conducere. Aceste activități auxiliare pot surveni înainte sau după activitățile de construcție sau dezvoltare. De exemplu, se poate realiza un venit prin utilizarea unui teren de construcție ca parcare până la începerea lucrărilor de construcție. Deoarece activitățile auxiliare nu sunt necesare pentru aducerea elementului la noul amplasament și în condiția necesară funcționării în maniera vizată de conducere, venitul și cheltuielile aferente acestor activități auxiliare sunt recunoscute în profit sau pierdere și sunt incluse în categoriile respective de venituri și cheltuieli.

22. Costul unui activ construit în regie proprie se determină în conformitate cu principiile aplicate pentru un activ achiziționat. În cazul în care entitatea produce active similare în scopul comercializării lor în cadrul activității sale economice normale, costul activului este, de obicei, același cu costul de producție al activelor destinate vânzării (a se vedea IAS 2). Prin urmare, profiturile interne se scad la calcularea costului unui astfel de activ. În mod similar, costul pierderilor de materii prime, manoperă sau alte resurse peste limitele normale care apar în cursul construcției în regie proprie a activului nu este inclus în costul activului. IAS 23 *Costurile îndatorării* stabilește criteriile care trebuie îndeplinite pentru a putea recunoaște costurile cu dobânda drept componentă a valorii contabile a unui element de imobilizări corporale construit în regie proprie.

Evaluarea costului

23. Costul unui element de imobilizări corporale este prețul în numerar la data recunoașterii. În cazul în care plata este amânată peste termenele normale de creditare, diferența dintre prețul în numerar echivalent și plata totală este recunoscută ca dobândă pe perioada de creditare, cu excepția cazului în care o astfel de dobândă este recunoscută în valoarea contabilă a elementului, în conformitate cu tratamentul alternativ autorizat prevăzut de IAS 23.
24. Unul sau mai multe elemente de imobilizări corporale pot fi achiziționate în schimbul unui activ sau al unor active nemonetare sau al unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția următoare are ca subiect doar schimbul unui activ nemonetar pentru un altul, dar este valabilă și în cazul tuturor celorlalte schimburi descrise anterior. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu este de natură comercială sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici valoarea justă a activului cedat nu pot fi evaluate în mod credibil. Elementul achiziționat este evaluat în acest mod chiar și în cazul în care entitatea nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul primit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.
25. O entitate determină dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială analizând măsura în care se preconizează că fluxurile de trezorerie viitoare se vor modifica în urma tranzacției. O tranzacție de schimb este de natură comercială în următoarele situații:
- (a) configurația (riscul, scadența și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de cea a fluxurilor de trezorerie din activul transferat
- sau
- (b) valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacționare se modifică în urma schimbului
- și
- (c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială, valoarea specifică entității aferentă părții activităților acesteia care este afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără a mai fi necesar ca entitatea să efectueze calcule detaliate.

26. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod credibil dacă (a) variabilitatea din seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diferitelor estimări din serie pot fi evaluate rezonabil și utilizate la estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate este capabilă să determine în mod credibil fie valoarea justă a activului primit, fie valoarea justă a activului cedat, valoarea justă a activului cedat este utilizată la evaluarea costului activului primit, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.
27. Costul unui element de imobilizări corporale deținut de un locatar în baza unui contract de leasing este determinat în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*.
28. Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale poate fi redusă prin subvenții guvernamentale, în conformitate cu IAS 20 *Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală*.

IAS 16

EVALUARE DUPĂ RECUNOAȘTERE

29. *O entitate alege ca politică contabilă fie modelul de determinare a costului de la punctul 30, fie modelul de reevaluare de la punctul 31 și aplică politica contabilă respectivă unei întregi categorii de imobilizări corporale.*

Model de determinare a costului

30. *După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale este înregistrat în contabilitate la cost, minus amortizarea acumulată aferentă și eventualele pierderi acumulate din depreciere.*

Model de reevaluare

31. *După recunoașterea ca activ, un element de imobilizări corporale a cărui valoare justă poate fi evaluată în mod credibil este înregistrat la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea sa justă la data reevaluării minus amortizarea ulterioară acumulată și pierderile ulterioare acumulate din depreciere. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă periodicitate, în așa fel încât valoarea contabilă să nu difere semnificativ de valoarea care ar fi determinată utilizând valoarea justă la data bilanșului.*
32. Valoarea justă a terenurilor și a clădirilor este determinată, de obicei, pe baza datelor existente pe piață, pe baza unor evaluări efectuate de profesioniști contabili calificați. Valoarea justă a elementelor de imobilizări corporale este, în general, valoarea lor de pe piață determinată prin evaluare.
33. În cazul în care nu există date pe piață cu privire la valoarea justă, din cauza naturii specializate a elementului de imobilizări corporale, iar elementul respectiv este vândut rar, cu excepția cazului cedării unei activități, o entitate poate fi nevoită să estimeze valoarea justă printr-o abordare bazată pe venit sau pe costul de înlocuire a deprecierei.
34. Frecvența reevaluărilor depinde de variațiile valorilor juste ale elementelor de imobilizări corporale în cauză. În cazul în care valoarea justă a unui activ reevaluat diferă substanțial de valoarea sa contabilă, este necesară o nouă reevaluare. Unele elemente de imobilizări corporale pot suferi modificări semnificative și fluctuante ale valorii juste, necesitând, prin urmare, reevaluări anuale. Pentru elementele de imobilizări corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative nu sunt necesare reevaluări atât de frecvente. În schimb, o reevaluare la fiecare trei sau cinci ani poate fi suficientă.
35. La reevaluarea unei imobilizări corporale, orice amortizare acumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:
- (a) este recalculată proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită deseori în cazul în care un activ este reevaluat prin aplicarea unui indice la costul său de înlocuire amortizat;
 - (b) este scăzută din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este retratăă pentru a obține valoarea reevaluată a activului. Această metodă este folosită în mod frecvent pentru clădiri.
- Valoarea ajustării rezultate în urma retratăării sau a scăderii amortizării acumulate face parte din creșterea sau diminuarea valorii contabile și este contabilizată în conformitate cu punctele 39 și 40.
36. *În cazul în care este reevaluat un element de imobilizări corporale, se revaluează întreaga categorie din care face parte activul în cauză.*
37. O categorie de imobilizări corporale este o grupare de active de natură și cu utilizări similare aflate în exploatarea unei entități. Următoarele sunt exemple de categorii distincte:
- (a) terenuri;
 - (b) terenuri și clădiri;

- (c) mașini și echipamente;
 - (d) nave;
 - (e) aeronave;
 - (f) autovehicule;
 - (g) mobilier și accesorii;
 - și
 - (h) echipamente de birotică.
38. Elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă a activelor și raportarea în situațiile financiare a unor valori care să reprezinte o combinație de costuri și valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, activele dintr-o anumită categorie pot fi reevaluate prin rotație, cu condiția ca reevaluarea întregii categorii de active să se realizeze într-o perioadă scurtă de timp, iar reevaluările să fie la zi.
39. **În cazul în care valoarea contabilă a unui activ se majorează ca urmare a unei reevaluări, majorarea este înregistrată direct în capitalurile proprii la rubrica de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea din reevaluare este recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o scădere din reevaluarea aceluiași activ recunoscută anterior în profit sau pierdere.**
40. **În cazul în care valoarea contabilă a unui activ scade ca urmare a unei reevaluări, diminuarea respectivă este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, o diminuare din reevaluare se impută direct capitalurilor proprii la rubrica surplus din reevaluare, în măsura în care există un sold creditor în surplusul din reevaluare pentru activul respectiv.**
41. Surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii pentru un element de imobilizări corporale poate fi transferat direct în rezultatul reportat în momentul derecunoașterii activului. Aceasta poate implica transferul întregului surplus la retragerea sau cedarea activului. Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi transferat pe măsură ce entitate utilizează activul. În acest caz, valoarea surplusului transferat reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate a activului și amortizarea calculată pe baza costului inițial al activului. Transferurile din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu se efectuează prin contul de profit și pierdere.
42. Efectele impozitelor asupra profitului, în cazul în care acestea există, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale sunt recunoscute și prezentate în conformitate cu IAS 12 *Impozitul pe profit*.

Amortizare

43. **Fiecare parte a unui element de imobilizări corporale care are un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului este amortizată separat.**
44. O entitate alocă o sumă recunoscută inițial pentru un element de imobilizări corporale părților sale semnificative și amortizează separat fiecare parte. De exemplu, poate fi oportun să se amortizeze separat celula (fuzelajul plus aripile) și motoarele unui avion, indiferent dacă acestea sunt în proprietate sau fac obiectul unui leasing financiar.
45. O parte semnificativă a unui element de imobilizări corporale poate avea o durată de viață utilă și o metodă de amortizare care să fie identice cu durata de viață utilă și metoda de amortizare ale unei alte părți semnificative a aceluiași element. Astfel de părți pot fi grupate împreună atunci când se determină cheltuielile de amortizare.
46. În cazul în care o entitate amortizează separat unele părți ale unui element de imobilizări corporale, ea amortizează separat și ceea ce rămâne din elementul respectiv. Ceea ce rămâne sunt părțile elementului care, luate în considerare individual, nu sunt semnificative. În cazul în care o entitate are previziuni diferite pentru aceste părți, pot fi necesare tehnici de aproximare pentru amortizarea restului elementului, astfel încât să se obțină o reprezentare fidelă a modelului de consum și/sau a duratei de viață utilă a părților sale.
47. O entitate poate opta pentru amortizarea separată a părților unui element care nu au un cost semnificativ în raport cu costul total al elementului.
48. **Cheltuielile cu amortizarea pentru fiecare perioadă sunt recunoscute în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care sunt incluse în valoarea contabilă a unui alt activ.**

IAS 16

49. Cheltuielile cu amortizarea aferente unei perioade sunt, în general, recunoscute în profit sau pierdere. Cu toate acestea, uneori, beneficiile economice viitoare pe care le poate produce un activ sunt absorbite de producerea altor active. În această situație, cheltuielile cu amortizarea sunt o parte din costul altui activ și sunt cuprinse în valoarea sa contabilă. De exemplu, amortizarea instalațiilor și a echipamentelor de producție este inclusă în costurile de producere a stocurilor (a se vedea IAS 2). În mod similar, amortizarea imobilizărilor corporale utilizate în activitățile de dezvoltare poate fi inclusă în costul unei imobilizări necorporale recunoscute în conformitate cu IAS 38 *Imobilizări necorporale*.

Valoare amortizabilă și perioadă de amortizare

50. **Valoarea amortizabilă a unui activ se alocă pe o bază sistematică, pe parcursul duratei de viață utilă a activului.**
51. **Valoarea reziduală și durata de viață utilă ale unui activ sunt reexaminează cel puțin la fiecare sfârșit de an financiar și, în cazul în care preconizările diferă de estimările anterioare, modificarea (modificările) se contabilizează ca o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.**
52. Amortizarea este recunoscută chiar dacă valoarea justă a activului îi depășește valoarea contabilă, atâta timp cât valoarea reziduală a activului nu îi depășește valoarea contabilă. Reparațiile și întreținerea unui activ nu infirmă necesitatea amortizării activului respectiv.
53. Valoarea amortizabilă a unui activ este determinată după scăderea valorii sale reziduale. În practică, valoarea reziduală a unui activ este, în majoritatea cazurilor, nesemnificativă și, prin urmare, nu este luată în considerare atunci când se calculează amortizarea.
54. Valoarea reziduală a unui activ poate crește până la o valoare egală sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. În această eventualitate, cheltuiala cu amortizarea activului este egală cu zero numai în cazul în care valoarea reziduală nu descrește ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului și numai până la acel moment.
55. Amortizarea unui activ începe în momentul în care acesta este disponibil pentru utilizare, adică atunci când se află în amplasamentul și condiția necesare funcționării în maniera vizată de conducere. Amortizarea unui activ încetează în momentul derecunoașterii activului. Prin urmare, amortizarea nu încetează atunci când activul nu este utilizat sau este retras din folosință și păstrat în vederea cedării decât dacă activul este amortizat complet. Cu toate acestea, în conformitate cu metoda de amortizare pe baza utilizării, cheltuiala cu amortizarea poate fi egală cu zero atunci când nu există producție.
56. Beneficiile economice viitoare pe care le implică un activ sunt consumate de către entitate în special prin utilizarea activului. Cu toate acestea, alți factori, precum uzura morală tehnică sau comercială și uzura fizică pe perioada în care activul nu este utilizat, contribuie adesea la scăderea beneficiilor economice pe care activul în cauză le-ar fi putut aduce entității. Prin urmare, la determinarea duratei de viață utilă a unui activ sunt luați în considerare toți factorii următori:
- (a) utilizarea preconizată a activului. Nivelul de utilizare este evaluat plecând de la capacitatea și producția fizică preconizate ale activului;
 - (b) uzura fizică preconizată, care depinde de factori operaționali, cum ar fi numărul de schimburi în care activul urmează să fie utilizat, programul de reparații și întreținere, modul de păstrare și întreținere a activului în perioadele în care nu este utilizat;
 - (c) uzura morală tehnică și comercială survenită ca urmare a schimbărilor sau a îmbunătățirilor din producție sau ca urmare a unei variații a cererii pe piață pentru bunul produs sau serviciul furnizat de activul în cauză;
 - (d) restricții legale sau similare de utilizare a activului, precum datele de expirare ale contractelor de leasing aferente.
57. Durata de viață utilă a unui activ este definită în funcție de utilitatea preconizată a activului pentru entitate. Politica unei entități de gestionare a activelor poate implica cedarea activelor după o anumită perioadă de timp sau după consumarea unei anumite proporții din beneficiile economice înglobate de active. Prin urmare, durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata sa de viață economică. Estimarea duratei de viață utilă a activului implică un raționament bazat pe experiența entității cu active similare.

58. Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt tratate separat din punct de vedere contabil, chiar și atunci când sunt achiziționate împreună. Cu unele excepții, cum ar fi carierele și rampele de gunoi, terenurile au, în mod normal, o durată de viață utilă nelimitată și, prin urmare, nu se amortizează. Clădirile au o durată de viață limitată și, prin urmare, sunt active amortizabile. O creștere a valorii unui teren pe care este situată o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.
59. În cazul în care costul terenului include costurile de demontare, mutare și restaurare a amplasamentului, partea din cost aferentă activului reprezentat de teren se amortizează pe perioada beneficiilor obținute prin suportarea acestor costuri. În unele cazuri, terenul poate avea o durată de utilizare limitată, iar în acest caz este amortizat într-o manieră care să reflecte beneficiile obținute din el.

Metodă de amortizare

60. **Metoda de amortizare utilizată reflectă modelul pe baza căruia se preconizează că vor fi consumate de către entitate beneficiile economice viitoare obținute din activ.**
61. **Metoda de amortizare aplicată unui activ se reexaminează cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar și, în cazul în care se constată o modificare semnificativă în modelul de consumare a beneficiilor economice înglobate în activul în cauză, se modifică metoda pentru a reflecta această modificare. O astfel de modificare este contabilizată ca și o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.**
62. Există o gamă largă de metode de amortizare care pot fi utilizate pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ în cursul duratei sale de utilizare. Aceste metode includ metoda liniară, metoda de diminuare a soldului și metoda unităților de producție. Amortizarea liniară are ca rezultat o cheltuială constantă pe parcursul întregii durate de viață utilă, în cazul în care nu se modifică valoarea reziduală a activului. Metoda de diminuare a soldului are ca rezultat o cheltuială de amortizare cu o valoare în scădere pe parcursul întregii durate de viață utilă. Metoda unităților de producție are ca rezultat o cheltuială bazată pe utilizarea sau pe randamentul de producție preconizate. Entitatea selectează metoda care reflectă cu cea mai mare fidelitate modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de un activ. Metoda selectată este aplicată consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care apare o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare.

Depreciere

63. Pentru a determina dacă un element de imobilizări corporale s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Standardul respectiv explică modul în care o entitate reexaminează valoarea contabilă a activelor sale, determină valoarea recuperabilă a unui activ și momentul în care recunoaște sau reia recunoașterea unei pierderi din depreciere.
64. IAS 22 *Combinări de întreprinderi* explică modul în care trebuie contabilizată o pierdere din depreciere recunoscută înainte de sfârșitul primei perioade contabile anuale care începe după realizarea unei combinări de întreprinderi care constituie o achiziție.

Compensarea deprecierei

65. **Compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate se includ în profit sau pierdere atunci când se plătesc compensațiile.**
66. Deprecierile sau pierderile de elemente de imobilizări corporale, cererile conexe de compensare sau plățile de compensații de la terți și orice alte achiziții sau construcții ulterioare de active de înlocuire reprezintă evenimente economice separate care se contabilizează separat, după cum urmează:
- (a) deprecierea elementelor de imobilizări corporale sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;
 - (b) derecunoașterea elementelor de imobilizări corporale retrase sau cedate se determină în conformitate cu prezentul standard;
 - (c) compensațiile primite de la terți pentru elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate se includ în determinarea profitului sau a pierderii atunci când devin creanțe
- și
- (d) costul elementelor de imobilizări corporale restaurate, cumpărate sau construite ca imobilizări de înlocuire se determină în conformitate cu prezentul standard.

DERECUNOAȘTERE

67. **Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale este derecunoscută:**

(a) *la cedare*

sau

(b) *atunci când nu se mai preconizează alte beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.*

68. **Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale sunt incluse în profit sau pierdere în cazul în care elementul este derecunoscut [cu excepția cazului în care IAS 17 prevede altfel în cazul unei vânzări însoțite de reînchirierea elementului în cauză (leaseback)]. Câștigurile nu sunt clasificate ca venituri.**

69. Cedarea unui element de imobilizări corporale poate avea loc în mai multe moduri (de exemplu prin vânzare, printr-un contract de leasing sau prin donație). La determinarea datei de cedare a unui element, o entitate aplică criteriile prevăzute de IAS 18 *Venituri din activități curente* pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare urmată de leaseback.

70. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 7, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale a elementului, ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite fără a ține seama dacă partea a fost amortizată separat. În cazul în care unei entități îi este imposibil să determine valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul înlocuirii ca pe o indicație a valorii costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau al construcției.

71. **Câștigul sau pierderea rezultate din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale se determină ca fiind diferența între încasările nete din cedare, în cazul în care acestea există, și valoarea contabilă a elementului.**

72. Contravaloarea care urmează să fie primită la cedarea unui element de imobilizări corporale este recunoscută inițial la valoarea justă. În cazul în care plata pentru elementul respectiv este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la prețul echivalent în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și prețul echivalent în numerar este recunoscută ca venit din dobândă în conformitate cu IAS 18, și reflectă rentabilitatea efectivă a creanței.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

73. **Situațiile financiare prezintă, pentru fiecare categorie de imobilizări corporale:**

(a) *bazele de evaluare folosite pentru determinarea valorii contabile brute;*

(b) *metodele de amortizare folosite;*

(c) *duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;*

(d) *valoarea contabilă brută și amortizarea cumulată (împreună cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul și la sfârșitul perioadei*

și

(e) *o reconciliere a valorii contabile la începutul și la sfârșitul perioadei, cu menționarea următoarelor:*

(i) *intrările;*

(ii) *cedările;*

(iii) *achizițiile rezultate din combinații de întreprinderi;*

(iv) *creșterile sau diminuările din cursul perioadei rezultate din reevaluările descrise la punctele 31, 39 și 40 și din pierderile din depreciere recunoscute sau reluate direct în capitalurile proprii în conformitate cu IAS 36;*

(v) *pierderile din depreciere recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu IAS 36;*

- (vi) *pierderile din depreciere reluate în profit sau pierdere în conformitate cu IAS 36;*
- (vii) *amortizarea;*
- (viii) *diferențele nete de curs valutar rezultate în urma conversiei situațiilor financiare dintr-o monedă funcțională într-o monedă de prezentare diferită, inclusiv conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare*
- și*
- (ix) *alte modificări.*

74. *Situațiile financiare prezintă, de asemenea:*

- (a) *existența și valorile imobilizărilor corporale gajate sau ipotecate sau acordate drept garanție pentru anumite pasive ale entității;*
- (b) *valoarea cheltuielilor recunoscute în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale în cursul construcției sale;*
- (c) *valoarea obligațiilor contractuale privind achiziționarea unor imobilizări corporale*
- și*
- (d) *în cazul în care nu este declarată separat în contul de profit și pierdere, valoarea compensațiilor de la terți pentru elemente de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau cedate care sunt incluse în profit sau pierdere.*

75. Selectarea metodei de amortizare și estimarea duratei de viață utilă a activelor se realizează pe baza raționamentului profesional. Prin urmare, prezentarea metodelor adoptate și a duratelor de viață utilă estimate sau a ratelor de amortizare oferă utilizatorilor situațiilor financiare informațiile de care au nevoie pentru a analiza politicile adoptate de conducere și pentru a face comparații cu alte entități. Din motive similare, trebuie să se prezinte:

- (a) *amortizarea în cursul perioadei, recunoscută fie în profit sau pierdere, fie ca parte a costului altor active*
- și*
- (b) *amortizarea acumulată la sfârșitul perioadei.*

76. În conformitate cu IAS 8, o entitate prezintă natura și efectele unei modificări într-o estimare contabilă care are consecințe asupra perioadei în curs sau se estimează că va avea consecințe asupra perioadelor viitoare. Pentru imobilizările corporale, prezentarea informațiilor poate fi determinată de modificări în cadrul estimărilor cu privire la:

- (a) *valorile reziduale;*
- (b) *costurile estimate de demontare și mutare a elementelor de imobilizări corporale și de restaurare a amplasamentului;*
- (c) *duratele de viață utilă*
- și*
- (d) *metodele de amortizare.*

77. *În cazul în care elementele de imobilizări corporale sunt exprimate la valori reevaluate, sunt prezentate următoarele informații:*

- (a) *data intrării în vigoare a reevaluării;*
- (b) *participarea sau neparticiparea unui evaluator independent;*
- (c) *metodele și ipotezele semnificative utilizate în estimarea valorilor juste ale elementelor;*

IAS 16

- (d) *măsura în care valorile juste ale elementelor au fost determinate direct prin raportare la prețurile existente pe o piață activă sau în tranzacții recente de pe piață în condiții normale de concurență sau au fost estimate prin alte tehnici de evaluare;*
 - (e) *valoarea contabilă a fiecărei categorii reevaluate de imobilizări corporale care ar fi fost recunoscută în cazul în care activele ar fi fost înregistrate prin modelul de determinare a costului*
și
 - (f) *surplusul din reevaluare, indicând modificările aferente perioadei și orice restricții asupra distribuirii soldului către acționari.*
78. În conformitate cu IAS 36, o entitate prezintă informații privind imobilizările corporale depreciate în plus față de informațiile prevăzute la punctul 73 litera (e) punctele (iv)-(vi).
79. De asemenea, utilizatorii situațiilor financiare pot considera că și următoarele informații prezintă relevanță pentru necesitățile lor:
- (a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale neutilizate temporar;
 - (b) valoarea contabilă brută a oricăror imobilizări corporale amortizate integral care sunt încă utilizate;
 - (c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din folosință, care sunt păstrate în scopul cedării
și
 - (d) în cazul în care se aplică modelul de determinare a costului, valoarea justă a imobilizărilor corporale atunci când diferă semnificativ de valoarea contabilă.
- Prin urmare, entitățile sunt încurajate să prezinte aceste valori.

DISPOZIȚII TRANZITORII

80. *Cerințele de la punctele 24-26 privind evaluarea inițială a unui element de imobilizări corporale achiziționat în cadrul unei tranzacții de schimb de active se aplică cu titlu prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

81. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

82. Prezentul standard înlocuiește IAS 16 *Imobilizări corporale* (revizuit în 1998).
83. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:
- (a) SIC-6 *Costurile modificării sistemului de software existent;*
 - (b) SIC-14 *Imobilizări corporale - Compensarea pentru deprecierea sau pierderea unor active*
și
 - (c) SIC-23 *Imobilizări corporale - Revizii sau reparații generale.*
-

APENDICE

IAS 16

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

- A1. IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* și documentele anexate se modifică după cum urmează:

În IFRS, punctul 24 se modifică după cum urmează:

24. În cazul în care o filială adoptă pentru prima dată IFRS-urile mai târziu decât societatea-mamă, ea își evaluează, în situațiile financiare, activele și pasivele fie:

...

- (b) la valorile contabile prevăzute de restul dispozițiilor din cadrul prezentului IFRS, ținând seama de data de trecere la IFRS a filialei. Aceste valori contabile pot fi diferite de cele descrise la litera (a):

...

- (ii) atunci când politicile contabile utilizate în situațiile financiare ale filialei sunt diferite de cele din situațiile financiare consolidate. De exemplu, filiala poate utiliza ca politică contabilă modelul de determinare a costului din IAS 16 *Imobilizări corporale*, în timp ce grupul poate utiliza modelul de reevaluare.

- A2. În IAS 14 *Raportarea pe segmente*, punctul 21 se modifică după cum urmează:

21. Evaluarea activelor și a pasivelor aferente anumitor segmente include ajustări ale valorilor contabile anterioare ale activelor și ale pasivelor identificabile, aferente anumitor segmente, ale unei entități achiziționate printr-o combinație de întreprinderi și contabilizată cu titlu de achiziție, chiar și în cazul în care ajustările respective sunt efectuate doar în scopul întocmirii situațiilor financiare consolidate și nu sunt prezentate nici în situațiile financiare individuale ale societății-mamă, nici în cele separate ale filialei. În mod similar, în cazul în care imobilizările corporale au fost reevaluate după achiziție în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16, evaluarea activelor aferente segmentelor reflectă reevaluările respective.

- A3. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

- A4. IAS 36 *Deprecierea activelor* se modifică după cum urmează:

Punctele 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 și 104 din cadrul standardului se modifică după cum urmează:

4. Prezentul standard se aplică activelor care sunt contabilizate la valoarea reevaluată (valoarea justă) în conformitate cu alte standarde, cum ar fi modelul de reevaluare din IAS 16 *Imobilizări corporale*. Cu toate acestea, pentru a stabili dacă un activ reevaluat poate fi depreciat este necesar să se cunoască baza utilizată pentru a stabili valoarea justă:

...

9. ***Atunci când se face o evaluare cu privire la existența unui indiciu din care să rezulte că un activ poate fi depreciat, o entitate ia în considerare cel puțin următoarele indicii:***

...

Surse interne de informații

...

IAS 16

(f) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect negativ asupra entității sau se preconizează că astfel de modificări vor avea loc în viitorul apropiat, în măsura în care sau în modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ posibilitatea ca activul să fie scos din folosință, planuri de întrerupere sau restructurare a activității care implică activul și planuri de cedare a activului înainte de data preconizată anterior

și

...

37. Se estimează fluxurile de trezorerie viitoare pentru activul aflat în condiția sa curentă. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ intrările și ieșirile de numerar estimate viitoare care se preconizează că vor fi determinate de:

...

(b) costurile viitoare pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia.

38. Deoarece fluxurile de trezorerie viitoare sunt estimate pentru un activ în condiția sa curentă, valoarea de utilizare nu reflectă:

...

(b) costurile viitoare pentru completarea, înlocuirea unui părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia sau beneficiile viitoare aferente rezultate din costul său viitor.

41. Până în momentul în care o entitate înregistrează costurile pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau întreținerea și reparația acestuia, estimările fluxurilor de trezorerie viitoare nu includ intrările de numerar viitoare estimate care se preconizează că vor decurge din acest cost (a se vedea apendicele A exemplul 6).

42. Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare includ costurile viitoare necesare pentru întreținerea cotidiană a activului.

59. O pierdere din depreciere este recunoscută imediat ca o cheltuială în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu, în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice pierdere din depreciere aferentă unui activ reevaluat este tratată ca o diminuare din reevaluare în conformitate cu standardul respectiv.

96. Atunci când evaluează dacă există un indiciu cu privire la faptul că este posibil ca o pierdere din depreciere recunoscută pentru un activ în anii anteriori să nu mai existe sau să se fi diminuat, o entitate ia în considerare cel puțin următoarele indicii:

...

Surse interne de informații

(d) în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se preconizează că astfel de modificări vor avea loc în viitorul apropiat, în măsura în care sau în modul în care un activ este utilizat sau se preconizează că va fi utilizat. Aceste modificări includ costurile înregistrate în cursul perioadei pentru completarea, înlocuirea unei părți a activului sau pentru întreținerea și reparația activului ori un angajament de încetare sau de restructurare a activității care implică activul

și

...

104. *O reluare a unei pierderi din depreciere aferentă unui activ este recunoscută imediat ca venit în contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care activul este contabilizat la valoarea reevaluată în conformitate cu un alt standard (de exemplu în conformitate cu modelul de reevaluare din IAS 16 Imobilizări corporale). Orice reluare a unei pierderi din depreciere aferentă unui activ reevaluat este tratată ca o majorare din reevaluare în conformitate cu standardul respectiv.*

A5. În IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente*, nota de subsol de la punctul 14 litera (a) se elimină.

A6. IAS 38 *Imobilizări necorporale* se modifică după cum urmează:

Introducere

Punctul 7 se elimină.

Standard

La punctul 7 se adaugă următoarea definiție:

Valoarea specifică entității este valoarea actuală a fluxurilor de trezorerie pe care o entitate preconizează să o obțină prin utilizarea continuă a unui activ și din cedarea acestuia la sfârșitul duratei utile de viață sau pe care entitatea preconizează să o înregistreze la stingerea unui pasiv.

La punctul 7, următoarele definiții se modifică după cum urmează:

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau altă valoare substituită costului, minus valoarea sa reziduală.

Costul este valoarea plătită în numerar sau echivalente de numerar și valoarea justă a altor compensații plătite pentru achiziționarea unui activ în momentul achiziției sau al producției acestuia.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este valoarea estimată pe care o entitate ar obține-o în prezent prin cedarea activului, după scăderea costurilor de cedare estimate, în cazul în care activul ar îndeplini deja condițiile privind vechimea și condiția care sunt preconizate pentru sfârșitul duratei sale de viață utilă.

Durata de viață utilă este:

- (a) *perioada în care se preconizează că un activ este disponibil pentru a fi utilizat de către o entitate*
- sau*
- (b) *numărul de unități de producție sau de unități similare care se preconizează că vor fi obținute de o entitate prin utilizarea activului.*

Punctul 18 și titlul care precede punctul respectiv se modifică după cum urmează:

Recunoaștere și evaluare

18. Pentru ca un element să fie recunoscut ca imobilizare necorporală, o entitate trebuie să demonstreze că elementul respectă:
- (a) definiția unei imobilizări necorporale (a se vedea punctele 7-17)
- și*
- (b) criteriile de recunoaștere prevăzute de prezentul standard (a se vedea punctele 19-55).

Dispozițiile se aplică costurilor înregistrate inițial pentru achiziționarea sau producția internă a unei imobilizări necorporale și costurilor înregistrate ulterior pentru completarea, înlocuirea unei părți din imobilizarea necorporală respectivă sau pentru întreținere și reparație.

IAS 16

Se adaugă punctul 18A:

- 18A. Dată fiind natura imobilizărilor necorporale, în multe situații nu există posibilitatea de completare sau de înlocuire a părții unui activ. În consecință, este probabil ca majoritatea cheltuielilor ulterioare să mențină beneficiile economice viitoare înglobate de o imobilizare necorporală existentă și să nu se încadreze în definiția unei imobilizări necorporale și să nu respecte criteriile de recunoaștere prevăzute de prezentul standard. De asemenea, deseori este mai dificilă atribuirea cheltuielilor ulterioare în mod direct unei imobilizări necorporale decât activității în ansamblul ei. Prin urmare, sunt rare cazurile în care cheltuielile ulterioare - cheltuielile înregistrate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale achiziționate sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate pe plan intern - sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ. În coroborare cu punctul 51, cheltuielile ulterioare privind mărcile comerciale, titlurile de ziare și de publicații, listele cu clienții și elemente similare în ceea ce privește conținutul (indiferent dacă sunt achiziționate din exterior sau sunt generate pe plan intern) sunt recunoscute fără excepție în profit sau pierdere ca pe măsură ce sunt înregistrate pentru a se evita recunoașterea fondului comercial generat pe plan intern.

Punctul 24 se modifică după cum urmează:

24. Costul unei imobilizări necorporale include:

- (a) prețul de achiziție, inclusiv taxele vamale de import și taxele nerecuperabile, după deducerea reducerilor comerciale și a rabaturilor

și

- (b) orice costuri care se pot atribui direct operațiunii de punere în funcțiune a activului pentru utilizarea avută în vedere.

Se adaugă punctele 24A-24D:

- 24A. Următoarele sunt exemple de costuri care se pot atribui direct:

- (a) costurile în legătură cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care decurg direct din aducerea în stare de funcționare a activului

și

- (b) onorariile profesionale.

- 24B. Următoarele sunt exemple de costuri care nu reprezintă costuri aferente unei imobilizări necorporale:

- (a) costurile legate de lansarea unui produs nou sau a unui serviciu nou (inclusiv costurile cu publicitatea și activitățile promoționale);

- (b) costurile desfășurării activității într-un amplasament nou sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile cu pregătirea angajaților)

și

- (c) costuri administrative și alte cheltuieli generale.

- 24C. Recunoașterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în condiția necesară pentru a putea funcționa în maniera vizată de conducere. Prin urmare, costurile înregistrate pentru utilizarea sau repunerea în funcțiune a unei imobilizări necorporale nu sunt incluse în valoarea contabilă a activului respectiv. De exemplu, următoarele costuri nu sunt incluse în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale:

- (a) costurile înregistrate atunci când un activ care are capacitatea de a funcționa în maniera vizată de conducere mai trebuie să fie adus în stare de funcționare

și

- (b) pierderile inițiale din exploatare, precum cele înregistrate atunci când crește cererea pe piață pentru producția activului în cauză.

- 24D. Se pot desfășura unele activități în legătură cu dezvoltarea unei imobilizări necorporale, dar nu sunt necesare pentru aducerea activului în condiția necesară pentru ca acesta să poată funcționa în maniera vizată de conducere. Aceste activități auxiliare pot surveni înaintea sau în timpul activităților de dezvoltare. Deoarece activitățile auxiliare nu sunt necesare pentru aducerea unui activ în condiția necesară pentru ca acesta să poată funcționa în maniera vizată de conducere, veniturile și cheltuielile aferente acestor activități auxiliare sunt recunoscute în profit sau pierdere și sunt incluse în categoriile respective de venituri sau cheltuieli.

Punctul 34 se modifică după cum urmează:

34. Se pot achiziționa una sau mai multe imobilizări necorporale în schimbul unui activ sau al unor active nemonetar(e) sau al unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția următoare are ca subiect doar schimbul unui activ nemonetar pentru un altul, dar se aplică în cazul tuturor celorlalte schimburi descrise anterior. Costul unei astfel de imobilizări necorporale este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu este de natură comercială sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod credibil. Activul achiziționat este evaluat în acest mod chiar și în cazul în care o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

Se adaugă punctele 34A și 34B:

- 34A. O entitate determină dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială analizând măsura în care se preconizează că fluxurile sale de trezorerie viitoare se pot modifica în urma tranzacției. O tranzacție de schimb este de natură comercială în următoarele situații:

- (a) configurația (riscul, scadența și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie din activul transferat

sau

- (b) valoarea specifică entității aferentă părții activităților acestora care este afectată de tranzacție se modifică în urma schimbului

și

- (c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă în raport cu valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a determina dacă o tranzacție de schimb este de natură comercială, valoarea specifică entității aferentă părții activităților acestora care este afectată de tranzacție reflectă fluxurile de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără a mai fi necesar ca entitatea să efectueze calcule detaliate.

- 34B. Punctul 19 litera (b) prevede că una dintre condițiile pentru recunoașterea unei imobilizări necorporale este posibilitatea de a evalua în mod credibil costul activului. Valoarea justă a unei imobilizări necorporale pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată în mod credibil dacă (a) variabilitatea în seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diverselor estimări din serie pot fi evaluate și utilizate în mod rezonabil la estimarea valorii juste. În cazul în care o entitate este capabilă să determine în mod credibil valoarea justă a activului primit sau a celui cedat, valoarea justă a activului cedat este utilizată în evaluarea costului, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este în mod clar mai evidentă.

Punctul 35 se elimină.

IAS 16

Punctul 54 se modifică după cum urmează:

54. Costul unei imobilizări necorporale generate pe plan intern cuprinde toate costurile care se pot atribui direct, necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului astfel încât să fie capabil să funcționeze în maniera vizată de conducere. Următoarele sunt exemple de costuri care se pot atribui direct:

- (a) costurile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- (b) costurile cu beneficiile angajaților (astfel cum sunt definite în IAS 19 *Beneficiile angajaților*) care decurg din generarea imobilizării necorporale;
- (c) cheltuielile de înregistrare a unui drept juridic

și
- (d) amortizarea brevetelor și a licențelor utilizate pentru generarea imobilizării necorporale;

IAS 23 *Costurile îndatorării* prevede criterii pentru recunoașterea dobânzilor ca făcând parte din costul unei imobilizări necorporale generate pe plan intern.

Titlul care precede punctele 60-62 se elimină.

Punctele 60 și 61 se elimină.

Punctul 62 se elimină, iar conținutul său este incorporat în textul de la punctul 18A.

Titlul care precede punctul 63 se modifică după cum urmează:

Evaluare după recunoaștere

Punctele 76 și 77 se modifică după cum urmează:

- 76. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale se majorează în urma unei reevaluări, majorarea se înregistrează direct în capitalurile proprii la rubrica de surplus din reevaluare. Cu toate acestea, majorarea este recunoscută în profit sau pierdere în măsura în care aceasta compensează o scădere din reevaluare a aceluiași activ recunoscut anterior în profit sau pierdere.*
- 77. *În cazul în care valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale scade în urma unei reevaluări, diminuarea respectivă este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, diminuarea se impută direct capitalurilor proprii la rubrica surplus din reevaluare în măsura în care există un sold creditor în surplusul din reevaluare pentru activul respectiv.*

Punctele 79 și 80 se modifică după cum urmează:

- 79. *Valoarea amortizabilă a unei imobilizări necorporale se alocă pe o bază sistematică, pe durata de viață utilă a acesteia. Există o prezumție, refutabilă, conform căreia durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale nu va depăși douăzeci de ani de la data la care activul a devenit disponibil pentru utilizare. Amortizarea începe în momentul în care activul devine disponibil pentru utilizare. Amortizarea încetează atunci când activul este derecunoscut.*
- 80. Amortizarea este recunoscută chiar și în cazul în care a avut loc o majorare, de exemplu, a valorii juste sau a valorii recuperabile a activului. La determinarea duratei de viață utilă a unei imobilizări necorporale sunt luate în considerare numeroși factori:
 - (a) utilizarea preconizată a activului de către entitate și dacă activul ar fi putut fi gestionat în mod eficient de o altă echipă de conducere;

- (b) ciclurile de viață tipice ale produsului în ceea ce privește activul și informații publice privind estimări ale duratelor de viață utilă ale unor active similare utilizate în mod analog;
 - (c) uzura morală tehnică, tehnologică, comercială sau alte tipuri de uzură;
 - (d) stabilitatea sectorului de activitate în care este exploatat activul și variația cererii de pe piață pentru produsele sau serviciile produse de activul respectiv;
 - (e) acțiunile preconizate ale concurenților sau ale concurenților potențiali;
 - (f) nivelul cheltuielilor cu întreținerea care sunt necesare pentru a obține beneficiile economice viitoare preconizate de pe urma activului și capacitatea și intenția entității de a atinge un astfel de nivel;
 - (g) perioada de control aferentă activului și limitările legale sau similare în ceea ce privește utilizarea activului, cum ar fi datele de expirare ale contractelor de leasing aferente
- și
- (h) dacă durata de viață utilă a activului depinde de durata de viață utilă a altor active ale entității.

Punctele 88-90 se modifică după cum urmează:

88. ***Metoda de amortizare utilizată reflectă modelul pe baza căruia se preconizează cum vor fi consumate de către entitate beneficiile economice viitoare obținute de pe urma activului. În cazul în care modelul respectiv nu poate fi determinat în mod credibil se utilizează metoda liniară. Cheltuiala cu amortizarea aferentă fiecărei perioade este recunoscută în profit sau pierdere, cu excepția cazului în care un alt standard permite sau prevede să fie inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.***
89. Există o gamă largă de metode de amortizare disponibile pentru alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ în cursul duratei de viață utilă a acestuia. Aceste metode includ metoda liniară, metoda de diminuare a soldului și metoda unităților de producție. Metoda utilizată se selectează pe baza modelului preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de activ și se aplică în mod consecvent de la o perioadă la alta, cu excepția cazului în care apare o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare respective. Sunt foarte rare, uneori inexistente, cazurile în care există dovezi clare care să susțină o metodă de amortizare pentru imobilizările necorporale care să aibă ca rezultat o valoare a amortizării acumulate mai redusă decât cea obținută prin metoda liniară.
90. În mod obișnuit, amortizarea este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, beneficiile economice viitoare înglobate de un activ sunt, uneori, absorbite în producerea altor active. În acest caz, valoarea amortizării face parte din costul unui alt activ și este inclusă în valoarea contabilă a acestuia. De exemplu, amortizarea imobilizărilor necorporale utilizate într-un proces de producție este inclusă în valoarea contabilă a stocurilor (a se vedea IAS 2 *Stocuri*).

Punctul 93 se modifică după cum urmează:

93. O estimare a valorii reziduale a activului are la bază valoarea recuperabilă din cedare prin utilizarea prețurilor predominante de la data estimării pentru vânzarea unui activ similar care a ajuns la sfârșitul duratei de viață utilă și a funcționat în condiții similare cu cele în care va fi utilizat activul. Valoarea reziduală este reanalizată cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. O modificare în valoarea reziduală a activului este contabilizată ca o modificare într-o estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori*.

Se adaugă punctul 93A:

- 93A. Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale se poate majora până la o valoare egală sau mai mare decât valoarea contabilă a activului. În acest caz, valoarea amortizării activului este zero, cu excepția cazului în care valoarea sa reziduală scade ulterior până la o valoare inferioară valorii contabile a activului și până în acel moment.

IAS 16

Punctele 94 și 95 se modifică după cum urmează:

94. *Perioada de amortizare și metoda de amortizare reanalizează cel puțin la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar. În cazul în care durata de viață utilă preconizată a activului diferă de estimările anterioare, perioada de amortizare se modifică în consecință. În cazul în care a apărut o modificare în modelul preconizat de consum al beneficiilor economice viitoare înglobate de activ, metoda de amortizare se modifică pentru a reflecta schimbarea modelului. Astfel de modificări sunt contabilizate ca modificări în estimările contabile, în conformitate cu IAS 8.*
95. *În cursul perioadei de viață a unei imobilizări necorporale poate deveni evident că estimarea duratei de viață utilă a acesteia este inadecvată. De exemplu, recunoașterea unei pierderi din depreciere poate semnala că perioada de amortizare trebuie modificată.*

Punctele 103 și 104 se modifică după cum urmează:

103. **O imobilizare necorporală este derecunoscută:**

(a) *la cedare*

sau

(b) *atunci când nu se mai preconizează obținerea unor beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.*

104. *Câștigul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale sunt determinate ca diferența dintre câștigurile nete din cedare, în cazul în care există, și valoarea contabilă a activului. Valoarea obținută este inclusă în profit sau pierdere la derecunoașterea activului [cu excepția cazului în care IAS 7 prevede altfel în cazul unei vânzări însoțite de reînchirierea activului (leaseback)].*

Se adaugă punctele 104A-104C:

- 104A. Cedarea unei imobilizări necorporale poate avea loc în diverse moduri (de exemplu prin vânzare, prin leasing financiar sau prin donație). Atunci când determină data cedării unui astfel de activ, o entitate aplică criteriile prevăzute de IAS 18 *Venituri din activități curente* pentru recunoașterea venitului obținut din vânzarea bunurilor. IAS 17 se aplică în cazul cedării prin vânzare urmată de leaseback.
- 104B. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii prevăzut la punctul 19, o entitate recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul unei înlocuiri parțiale a imobilizării necorporale, ea derecunoaște apoi valoarea contabilă a părții înlocuite. În cazul în care o entitate se află în imposibilitatea de a determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ea poate utiliza costul de înlocuire ca pe o indicație a costului aferent părții înlocuite în momentul în care a fost achiziționată sau generată pe plan intern.
- 104C. Contravaloarea care urmează să fie primită la cedarea unei imobilizări necorporale este recunoscută inițial la valoarea justă. În cazul în care plata pentru o imobilizare necorporală este amânată, contravaloarea primită este recunoscută inițial la prețul echivalent în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contravalorii și prețul echivalent în numerar este recunoscut ca venit din dobânzi în conformitate cu IAS 18, reflectând rentabilitatea efectivă a creanței.

Punctul 105 se elimină.

Punctul 106 se modifică după cum urmează:

106. Amortizarea nu încetează atunci când imobilizarea necorporală nu mai este utilizată sau este păstrată în vederea cedării, cu excepția cazului în care activul este amortizat complet.

La punctul 107, teza „**Nu sunt necesare informații comparative**” se elimină.

Punctul 111 litera (e) se modifică după cum urmează:

- (e) **valoarea angajamentelor contractuale pentru achiziția unor imobilizări necorporale.**

Punctul 113 litera (a) punctul (iii) se modifică după cum urmează:

- (iii) **valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută în cazul în care categoria reevaluată de imobilizări necorporale ar fi fost contabilizată pe baza modelului de determinare a costului de la punctul 63**

și

Punctul 113 litera (b) se modifică după cum urmează și se adaugă punctul 113 litera (c):

- (b) **valoarea surplusului din reevaluare aferent imobilizărilor necorporale la începutul și sfârșitul perioadei, indicând modificările din cursul perioadei și orice restricții privind distribuirea acestui surplus către acționari**

și

- (c) **metodele și ipotezele semnificative aplicate la estimarea valorilor juste ale activelor.**

Se adaugă punctul 121A:

121A. Cerințele de la punctele 34-34B privind evaluarea inițială a unei imobilizări necorporale achiziționate în cadrul unei tranzacții de schimb de active se aplică cu titlu prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.

A7. SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociaților* se modifică după cum urmează:

Punctele 5 și 6 se modifică după cum urmează:

5. Atunci când aplică IAS 31.48 contribuțiilor nemonetare într-o ECC în schimbul unei participații în capitalurile proprii ale ECC, un asociat recunoaște în profitul sau pierderea perioadei partea de câștig sau de pierdere care se poate atribui participațiilor în capitalurile proprii ale celorlalți asociați, cu excepția următoarelor cazuri:

- (a) riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului (activelor) nemonetar(e) care au făcut obiectul contribuției nu au fost transferate ECC

sau

- (b) câștigul sau pierderea aferente contribuției nemonetare nu pot fi evaluate în mod credibil

sau

- (c) tranzacția de aport nu are fond comercial, în conformitate cu definiția noțiunii în cadrul IAS 16 *Imobilizări necorporale*.

În cazul în care se aplică excepțiile menționate la litera (a), (b) sau (c), câștigul sau pierderea se consideră nerealizate și, prin urmare, nu sunt recunoscute în profit sau pierdere decât cu condiția să se aplice și punctul 6.

6. În cazul în care, în plus față de primirea unei participații în capitalurile proprii în cadrul ECC, un asociat primește și active monetare și nemonetare, el recunoaște o parte adecvată din câștigul sau pierderea aferente tranzacției în contul de profit și pierdere.

După punctul privind **Data intrării în vigoare** se adaugă punctele 14 și 15, după cum urmează:

14. Modificările cu privire la contabilizarea tranzacțiilor de aport nemonetar menționate la punctul 5 se aplică cu titlu prospectiv tranzacțiilor viitoare.

IAS 16

15. O entitate aplică modificările aduse prezentei interpretări de către IAS 16 *Imobilizări corporale* perioadelor de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard unei perioade anterioare, ea aplică, de asemenea, și prezentele modificări perioadei anterioare în cauză.
- A8. În SIC-21 *Impozitul pe profit - Recuperarea activelor neamortizabile reevaluate*, punctele 3-5 se modifică după cum urmează:
3. Se dezbate modul de interpretare a noțiunii „recuperare” în legătură cu un activ care nu este amortizat (activ neamortizabil) și care este reevaluat în conformitate cu punctul 31 din IAS 16.
 4. Prezenta interpretare se aplică și în cazul investițiilor imobiliare care sunt contabilizate la valorile reevaluate în conformitate cu IAS 40.33, dar ar fi fost considerate neamortizabile în cazul aplicării IAS 16.
 5. Datoria sau creanța privind impozitul amânat care decurge din reevaluarea unui activ neamortizabil în conformitate cu IAS 16.31 se evaluează pe baza consecințelor fiscale ale recuperării valorii contabile a activului respectiv prin vânzarea acestuia, indiferent de baza de evaluare a valorii contabile a activului respectiv. În consecință, în cazul în care reglementările fiscale impun o rată de impozitare aplicabilă valorii impozabile rezultate din vânzarea unui activ care diferă de rata de impozitare aplicabilă valorii impozabile generate de utilizarea unui activ, în cazul evaluării datoriei sau a creanței privind impozitul amânat aferent unui activ neamortizabil se aplică prima din cele două rate de impozitare menționate anterior.
- A9. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].
- A10. În SIC-32 *Imobilizări necorporale - Costuri asociate creării de website-uri*, punctul 9 litera (d) se modifică după cum urmează:
- (d) faza de Exploatare începe de îndată ce se finalizează elaborarea website-ului. Cheltuiala înregistrată în această fază este recunoscută drept cost atunci când apare, cu excepția cazului în care îndeplinește cerințele de recunoaștere din IAS 38.19.
- A11. În decembrie 2002, Consiliul a publicat un Proiect Public de Propuneri de Modificări pentru IAS 36 *Deprecierea activelor* și IAS 38 *Imobilizări necorporale*. Modificările propuse de Consiliu pentru IAS 36 și IAS 38 reflectă modificările survenite în deciziile sale din cadrul proiectului Combinări de întreprinderi. Dat fiind că proiectul respectiv nu este finalizat, modificările propuse nu sunt reflectate în modificările pentru IAS 36 și IAS 38 incluse în prezentul apendice.
- A12. În iulie 2003, Consiliul a publicat ED 4 *Cedarea activelor imobilizate și Prezentarea activităților întrerupte*, în care a propus modificări pentru IAS 38 și IAS 40 *Investiții imobiliare*. Modificările propuse nu sunt reflectate în modificările pentru IAS 38 și IAS 40 incluse în prezentul apendice.
-

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 17

IAS 17

Contracte de leasing

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-3
Definiții	4-6
Clasificarea contractelor de leasing	7-19
Contracte de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatarilor	20-35
Leasing financiar	20-32
Recunoaștere inițială	20-24
Evaluare ulterioară	25-32
Leasing operațional	33-35
Contractele de leasing reflectate în situațiile financiare ale locatorilor	36-57
Leasing financiar	36-48
Recunoaștere inițială	36-38
Evaluare ulterioară	39-48
Leasing operațional	49-57
Tranzacții de vânzare și leaseback	58-66
Dispoziții tranzitorii	67-68
Data intrării în vigoare	69
Retragerea IAS 17 (revizuit în 1997)	70

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 17 (revizuit în 1997) *Contracte de leasing* și trebuie aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a reglementa, pentru locatori și locatari, politicile contabile corespunzătoare și informațiile care trebuie prezentate în ceea ce privește contractele de leasing.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică la contabilizarea tuturor contractelor de leasing, cu excepția:*
 - (a) *contractelor de leasing privind prospectarea sau exploatarea minereurilor, a petrolului, a gazelor naturale și a altor resurse neregenerabile similare*
 - și
 - (b) *contractelor de acordare a licenței pentru bunuri precum: filme cinematografice, înregistrări video, piese de teatru, manuscrise, brevete și drepturi de autor.*

IAS 17

Cu toate acestea, prezentul standard nu este aplicat ca bază de evaluare:

- (a) a bunurilor imobile deținute de locatari și contabilizate ca investiții imobiliare (a se vedea IAS 40 Investiții imobiliare);*
 - (b) a investiției imobiliare închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 40);*
 - (c) a activelor biologice deținute de locatari în baza unui contract de leasing financiar (a se vedea IAS 41 Agricultură);*
- sau*
- (d) a activelor biologice închiriate de locatori în baza unui contract de leasing operațional (a se vedea IAS 41).*
3. Prezentul standard se aplică acordurilor prin care se transferă dreptul de utilizare a unor active, chiar dacă acestea impun locatorului furnizarea unor servicii semnificative în legătură cu utilizarea sau întreținerea activelor în cauză. Prezentul standard nu se aplică acordurilor care constituie contracte de prestare a serviciilor care nu implică transferul dreptului de utilizare a activelor între părțile contractante.

DEFINIȚII

4. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Un contract de leasing este un acord prin care locatorul transferă locatarului, în schimbul unei plăți sau al unei serii de plăți, dreptul de a utiliza un activ pentru o perioadă convenită de timp.

Un contract de leasing financiar este un contract de leasing care transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ. În final, transferul dreptului de proprietate poate sau nu să aibă loc.

Un contract de leasing operațional este orice contract de leasing cu excepția contractului de leasing financiar.

Un contract de leasing irevocabil reprezintă un contract de leasing care este revocabil doar:

- (a) în urma unui eveniment neprevăzut puțin probabil;*
 - (b) cu permisiunea locatorului;*
 - (c) în cazul în care locatarul încheie cu același locator un nou contract de leasing pentru același activ sau un activ echivalent*
- sau*
- (d) în cazul în care locatarul plătește o sumă suplimentară, astfel încât să existe, la începutul contractului de leasing, o certitudine rezonabilă privind realizarea contractului.*

Începutul contractului de leasing este data încheierii contractului de leasing sau, în cazul în care este anterioară acestei date, data angajamentului părților de a respecta principalele dispoziții ale contractului de leasing. La această dată:

- (a) un contract de leasing este clasificat fie ca leasing operațional, fie ca leasing financiar*
- și*
- (b) în cazul unui leasing operațional, sunt determinate sumele care vor fi recunoscute la începerea perioadei de leasing.*

Începutul perioadei de leasing este data de la care locatarul este îndreptăţit să îşi exercite dreptul de utilizare a bunului luat în leasing. Este data recunoaşterii iniţiale a contractului de leasing (adică recunoaşterea activelor, a pasivelor, a veniturilor sau a cheltuielilor care decurg din contractul de leasing, după caz).

Durata contractului de leasing reprezintă perioada irevocabilă pentru care locatarul a contractat activul în leasing, precum şi orice alte perioade suplimentare pentru care locatarul are opţiunea de a continua să utilizeze activul în leasing, cu sau fără plăţi suplimentare, în măsura în care, la începutul contractului de leasing, există o certitudine rezonabilă că locatarul îşi va exercita această opţiune.

Plăţile minime de leasing sunt plăţile pe care locatarul este sau poate fi obligat să le efectueze pe durata contractului de leasing, exclusiv chiria contingentă, costurile serviciilor şi impozitele plătite de locator şi rambursate acestuia, precum şi:

(a) în cazul locatarului, orice sume garantate de către locatar sau de către o parte afiliată locatarului

sau

(b) în cazul locatorului, orice valoare reziduală garantată locatorului de către:

(i) locatar;

(ii) parte afiliată locatarului

sau

(iii) un terţ independent, capabil din punct de vedere financiar să acopere această garanţie.

Cu toate acestea, în cazul în care locatarul beneficiază de opţiunea de a cumpăra activul la un preţ preconizat a fi suficient de scăzut faţă de valoarea justă la data la care opţiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, să existe o certitudine rezonabilă că opţiunea va fi exercitată, plăţile minime de leasing includ plăţile minime plătibile pe durata contractului de leasing până la data preconizată a exercitării acestei opţiuni de cumpărare şi plata necesară pentru exercitarea acesteia.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care ar putea fi schimbat un activ sau ar putea fi decontat un pasiv între două părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în condiţii de concurenţă normală.

Durata de viaţă economică este:

(a) perioada pe parcursul căreia se preconizează că un activ este utilizabil din punct de vedere economic de către unul sau mai mulţi utilizatori

sau

(b) numărul de unităţi de producţie sau unităţi similare care se preconizează a se obţine prin utilizarea activului de către unul sau mai mulţi utilizatori.

Durata de viaţă utilă este perioada reziduală estimată, de la începutul contractului de leasing, fără a fi limitată de durata contractului de leasing, pe parcursul căreia se aşteaptă ca beneficiile economice aferente unui activ să fie consumate de către entitate.

Valoarea reziduală garantată este:

(a) în cazul locatarului, cea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de o parte afiliată acestuia (valoarea garanţiei reprezentând valoarea maximă care ar putea deveni exigibilă, în orice situaţie)

şi

(b) în cazul locatorului, cea parte a valorii reziduale care este garantată de locatar sau de un terţ neafiliat locatorului, care este capabil din punct de vedere financiar să onoreze obligaţiile conexe garanţiei.

IAS 17

Valoarea reziduală negarantată reprezintă acea parte din valoarea reziduală a activului care face obiectul contractului de leasing, a cărei realizare de către locator nu este asigurată sau este garantată numai de către un terț afiliat locatorului.

Costurile directe inițiale sunt costuri suplimentare care se pot atribui direct negocierii și semnării contractului de leasing, minus costurile suportate de locatorii producători sau distribuitori.

Investiția brută în contractul de leasing este valoarea totală a următoarelor:

(a) plățile minime de leasing aferente unui contract de leasing financiar, din punctul de vedere al locatorului

și

(b) orice valoare reziduală negarantată care îi revine locatorului.

Investiția netă în contractul de leasing este investiția brută în contractul de leasing actualizată la rata implicită a dobânzii din contractul de leasing.

Venitul financiar nerealizat reprezintă diferența dintre:

(a) investiția brută în contractul de leasing

și

(b) investiția netă în contractul de leasing.

Rata implicită a dobânzii din contractul de leasing este rata de actualizare care, la începutul contractului de leasing, are ca rezultat faptul că valoarea actualizată totală (a) a plăților minime de leasing și (b) a valorii reziduale negarantate este egală cu suma (i) valorii juste a activului dat în leasing și (ii) a oricărui cost direct inițial al locatorului.

Rata dobânzii marginale a locatarului este rata dobânzii pe care locatarul ar trebui să o plătească pentru un contract similar de leasing sau, în cazul în care aceasta nu poate fi determinată, rata pe care, la începutul contractului de leasing, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta, pentru o perioadă similară și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru achiziționarea activului.

Chiria contingentă reprezintă acea parte a plăților de leasing care nu are o valoare determinată, ci este stabilită în funcție de valoarea viitoare a unui factor care se modifică în funcție de orice alte condiții decât trecerea timpului (de exemplu, un procentaj din vânzările viitoare, gradul de utilizare viitoare, indici viitori de preț, ratele viitoare ale dobânzilor practicate pe piață).

5. Un acord sau un angajament de leasing poate să cuprindă prevederi referitoare la ajustarea plăților de leasing în funcție de modificările apărute în costurile de construcție sau de achiziție ale proprietății date în leasing sau în funcție de modificări apărute în alte evaluări privind costul sau valoarea, precum nivelurile generale de preț, sau în costurile locatorului de finanțare a contractului de leasing, în perioada cuprinsă între începerea contractului de leasing și începerea perioadei de leasing. În aceste cazuri, în sensul prezentului standard, se presupune că efectul acestor modificări a avut loc la începerea contractului de leasing.
6. Definiția contractului de leasing include contractele de închiriere a unui activ care conțin o clauză care îi oferă locatarului opțiunea de a deveni proprietar în baza îndeplinirii condițiilor contractuale. Aceste contracte sunt denumite uneori contracte de închiriere cu opțiune de cumpărare.

CLASIFICAREA CONTRACTELOR DE LEASING

7. Clasificarea contractelor de leasing adoptată de prezentul standard are la bază gradul în care riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ care face obiectul unui contract de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilele pierderi generate de neutilizarea la capacitatea maximă sau uzura tehnologică și posibilele variații ale veniturilor provocate de modificări ale condițiilor economice. Beneficiile pot fi reprezentate de previziunile privind o exploatare rentabilă pe durata de viață economică a activului și câștigurile rezultate din aprecierea sa valorică sau din realizarea valorii sale reziduale.

8. ***Un contract de leasing este clasificat ca fiind un contract de leasing financiar în cazul în care transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății. Un contract de leasing este clasificat ca fiind un contract de leasing operațional în cazul în care nu transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății.***
9. Întrucât tranzacția dintre locator și locatar se bazează pe un contract de leasing comun ambelor părți, este oportun să se utilizeze definiții consecvente. Aplicarea acestor definiții în împrejurările diferite ale celor două părți poate conduce, uneori, la clasificarea diferită a aceluiași contract de leasing. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla în cazul în care locatorul beneficiază de o garantare a valorii reziduale oferită de un terț neafiliat locatarului.
10. Clasificarea unui contract de leasing ca fiind un contract de leasing financiar sau operațional depinde mai degrabă de fondul tranzacției, decât de forma contractului (*). Exemple de situații care, separat sau în combinație, duc, în mod normal, la clasificarea unui leasing ca fiind un contract de leasing financiar sunt:
- (a) contractul de leasing transferă locatarului dreptul de proprietate asupra activului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
 - (b) locatarul are opțiunea de a cumpăra activul la un preț preconizat a fi suficient de scăzut față de valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, să existe o certitudine rezonabilă că opțiunea va fi exercitată;
 - (c) durata contractului de leasing acoperă cea mai mare parte din durata de viață economică a activului, chiar dacă dreptul de proprietate nu este transferat;
 - (d) la începutul contractului de leasing, valoarea curentă a plăților minime de leasing este egală cel puțin cu aproape întreaga valoare justă a activului care face obiectului contractului de leasing
- și
- (e) activele care fac obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.
11. Printre indicatorii situațiilor care, separat sau în combinație, pot să conducă, de asemenea, la clasificarea unui contract de leasing ca fiind un contract de leasing financiar se numără:
- (a) în cazul în care locatarul poate rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului revin locatarului;
 - (b) câștigurile sau pierderile rezultate din variația valorii juste a valorii reziduale sunt în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalentă cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzări la sfârșitul contractului de leasing)
- și
- (c) locatarul are posibilitatea de a prelungi contractul de leasing pentru o a doua perioadă, la o chirie substanțial mai mică decât chiria de pe piață.
12. Exemplele și indicatorii de la punctele 10 și 11 nu sunt întotdeauna concludenți. În cazul în care, din alte caracteristici, reiese în mod clar că leasingul nu transferă toate riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate, contractul de leasing este clasificat ca fiind operațional. De exemplu, acest lucru se poate întâmpla în cazul în care dreptul de proprietate asupra activului este transferat la sfârșitul contractului de leasing pentru o plată variabilă egală cu valoarea sa justă la momentul respectiv sau în cazul în care există chirii contingente și, ca urmare a acestora, locatarul nu mai deține cea mai mare parte a unor astfel de riscuri și beneficii.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma juridică a unui contract de leasing*.

IAS 17

13. Clasificarea se realizează la începutul contractului de leasing. În cazul în care locatarul și locatorul convin, în orice moment, să modifice clauzele contractului de leasing, altfel decât prin reînnoirea contractului, astfel încât, dacă dispozițiile modificate ar fi fost în vigoare la începutul contractului de leasing, contractul ar fi fost clasificat diferit în conformitate cu criteriile de la punctele 7-12, contractul revizuit este considerat un contract nou pe întreaga durată a acestuia. Cu toate acestea, modificările în estimări (de exemplu, modificări ale duratei estimate de viață economică sau ale valorii reziduale a bunului care face obiectul contractului) sau modificările împrejurărilor (de exemplu neîndeplinirea de către locatar a obligațiilor ce îi revin) nu determină o nouă clasificare a contractului de leasing din punct de vedere contabil.
14. Contractele de leasing care au ca obiect terenuri și clădiri sunt clasificate ca fiind contracte de leasing operațional sau financiar în același mod ca și contractele de leasing care au ca obiect alte active. Cu toate acestea, o caracteristică specifică terenurilor este faptul că acestea au, în mod normal, o durată de viață economică nedeterminată și, în cazul în care nu se preconizează un transfer către locatar al drepturilor de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, acestuia nu îi revine cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente proprietății, caz în care leasingul privind terenul va fi un contract de leasing operațional. O plată inițială efectuată la încheierea sau achiziționarea unui leasing contabilizat ca fiind operațional reprezintă plăți de leasing în avans, care se amortizează pe durata contractului de leasing, în funcție de graficul de beneficii aduse.
15. Elementele teren și clădiri ale unui contract de leasing imobiliar sunt luate în considerare separat pentru clasificare. În cazul în care se preconizează că titlurile de proprietate ale ambelor elemente vor trece în posesia locatarului la sfârșitul contractului de leasing, ambele elemente sunt clasificate ca fiind leasing financiar, indiferent dacă sunt analizate ca un contract ori ca două contracte, cu excepția cazului în care reiese în mod clar, din alte caracteristici, faptul că leasingul nu transferă cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate asupra unui element sau ambelor elemente. Atunci când terenul are o viață economică nedeterminată, elementul teren este clasificat, în mod normal, ca leasing operațional, cu excepția cazului în care se preconizează că dreptul de proprietate va fi transferat locatarului la sfârșitul contractului de leasing, în conformitate cu punctul 14. Elementul clădiri este clasificat ca fiind leasing financiar sau operațional în conformitate cu punctele 7-13.
16. Ori de câte ori este necesar pentru clasificarea și contabilizarea leasingului imobiliar, plățile minime de leasing (inclusiv orice plăți în avans forfetare) se repartizează elementelor de clădiri și teren proporțional cu valorile juste relative ale drepturilor de utilizare în sistem leasing ale elementelor de teren și clădiri, la începutul contractului de leasing. În cazul în care plățile de leasing nu se pot repartiza în mod credibil acestor două elemente, întregul leasing este clasificat ca fiind în totalitate leasing financiar, cu excepția cazului în care reiese în mod clar că ambele elemente sunt de leasing operațional, iar întregul leasing este clasificat ca fiind leasing operațional.
17. În cazul unui leasing imobiliar în care suma care ar fi recunoscută inițial pentru elementul de teren, în conformitate cu punctul 20, este nesemnificativă, terenul și clădirile pot fi tratate ca un singur element în vederea clasificării contractului de leasing și pot fi clasificate drept leasing financiar sau operațional, în conformitate cu punctele 7-13. Într-o astfel de situație, durata de viață economică a clădirilor este considerată ca fiind durata de viață economică a întregului activ dat în leasing.
18. Nu este necesară evaluarea separată a elementelor de teren și clădiri atunci când dreptul locatarului atât asupra clădirilor, cât și asupra terenului este clasificat ca investiție imobiliară, în conformitate cu IAS 40, și este adoptat modelul valorii juste. Se impune realizarea unor calcule detaliate doar în cazul în care clasificarea unui element sau a ambelor elemente este neclară.
19. În conformitate cu IAS 40, un locatar poate classifica un drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing operațional ca fiind o investiție imobiliară. În acest caz, dreptul imobiliar este înregistrat la fel ca un leasing financiar și, în plus, se utilizează modelul valorii juste pentru activul recunoscut. Locatarul continuă să contabilizeze contractul de leasing ca pe un leasing financiar, chiar dacă un eveniment ulterior modifică natura dreptului imobiliar al locatarului, astfel încât acesta nu mai poate fi clasificat ca investiție imobiliară. În continuare sunt prezentate exemple de astfel de situații:
- (a) locatarul ocupă proprietatea, iar aceasta devine ulterior proprietate imobiliară utilizată de posesor la un cost estimat ca fiind egal cu valoarea sa justă la data modificării utilizării
- sau
- (b) locatarul acordă o subînchiriere, care transferă unui terț cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate. O astfel de subînchiriere este contabilizată de locatar ca leasing financiar către un terț, cu toate că terțul o poate contabiliza ca leasing operațional.

CONTRACTE DE LEASING REFLECTATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATARILOR

IAS 17

Leasing financiar

Recunoaștere inițială

20. *La începutul perioadei de leasing, locatarii înregistrează contractele de leasing financiar ca active și pasive în bilanțurile lor la o valoare egală cu valoarea justă a bunului care face obiectul contractului sau cu valoarea curentă a plăților minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică, fiecare fiind determinată la începutul contractului de leasing. Pentru calcularea valorii curente a plăților minime de leasing, rata de actualizare este rata implicită a dobânzii din contractul de leasing, în cazul în care aceasta poate fi determinată; în caz contrar este utilizată rata dobânzii marginale a locatarului. Orice costuri inițiale directe ale locatarului sunt adăugate la suma recunoscută drept activ.*
21. Tranzacțiile și alte evenimente sunt contabilizate și prezentate în funcție de fondul lor și de realitatea financiară, nu doar în funcție de forma lor juridică. Cu toate că forma juridică a unui contract de leasing prevede faptul că locatarul nu poate să dobândească dreptul de proprietate asupra activului care face obiectul contractului de leasing, în cazul contractelor de leasing financiar, fondul și realitatea financiară rezidă în faptul că locatarul dobândește beneficiile economice ale utilizării activului care face obiectul contractului de leasing pentru cea mai mare parte din durata sa de viață economică, în schimbul asumării unei obligații de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a bunului la începutul contractului de leasing și cu cheltuielile de finanțare aferente.
22. În cazul în care astfel de tranzacții de leasing nu sunt reflectate în bilanțul locatarului, resursele economice și nivelul obligațiilor unei entități sunt subevaluate, denaturându-se astfel indicatorii financiari. Prin urmare, este oportună înregistrarea contractului de leasing financiar în bilanțul locatarului atât ca activ, cât și ca o obligație de a achita plățile viitoare de leasing. La începutul contractului de leasing, activul și pasivul corespunzător plăților viitoare de leasing sunt recunoscute în bilanț la valori egale, cu excepția oricăror costuri inițiale indirecte ale locatarului care sunt adăugate la suma recunoscută ca activ.
23. Nu este oportună prezentarea în situațiile financiare a pasivelor aferente activelor care fac obiectul unor contracte de leasing sub forma unei deduceri din activele date în leasing. În cazul în care, la prezentarea pasivelor în bilanț, se face distincția între pasivele curente și cele pe termen lung, aceeași distincție se face și pentru pasivele aferente contractelor de leasing.
24. Anumite activități specifice de leasing, precum negocierea și încheierea contractelor de leasing, implică, deseori, costuri directe inițiale. Costurile care sunt identificate drept costuri care se pot atribui direct activităților desfășurate de locatar pentru un contract de leasing financiar se adaugă la valoarea înregistrată ca activ.

Evaluare ulterioară

25. *Plățile minime de leasing sunt defalcate în cheltuieli de finanțare și reducerea soldului pasivului. Cheltuielile de finanțare sunt alocate fiecărei perioade de pe durata contractului de leasing, astfel încât să se obțină o rată periodică constantă a dobânzii la soldul datoriei în fiecare perioadă. Chiriile contingente sunt înregistrate drept cheltuieli în perioadele în care sunt suportate.*
26. În practică, pentru alocarea cheltuielilor de finanțare pe perioade pe durata contractului de leasing, un locatar poate folosi o formă dată de aproximare pentru simplificarea calculelor.
27. *Un contract de leasing financiar generează, în fiecare perioadă contabilă, cheltuieli cu amortizarea aferentă activelor amortizabile, precum și unor cheltuieli financiare. Politica de amortizare pentru activele amortizabile care fac obiectul unor contracte de leasing este consecventă cu cea aplicată activelor amortizabile proprii, iar amortizarea recunoscută se calculează în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale și IAS 38 Imobilizări necorporale. În cazul în care nu există o certitudine rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate la sfârșitul duratei contractului de leasing, activul se amortizează în totalitate pe durata contractului de leasing sau, dacă aceasta este mai scurtă, pe durata sa de viață utilă.*
28. Valoarea amortizabilă a unui activ care face obiectul unui contract de leasing se alocă fiecărei perioade contabile din perioada estimată de utilizare printr-o metodă sistematică, consecventă cu politica de amortizare adoptată de locatar pentru activele amortizabile deținute în proprietate. În cazul în care există o certitudine rezonabilă că locatarul va obține dreptul de proprietate până la sfârșitul duratei contractului de leasing, perioada estimată de utilizare este durata de viață utilă a activului; în caz contrar, activul se amortizează pe durata contractului de leasing sau, în cazul în care aceasta este mai scurtă, pe durata sa de viață utilă.

IAS 17

29. Suma cheltuielilor cu amortizarea aferente activului și a cheltuielilor de finanțare aferente perioadei este rareori egală cu plățile de leasing exigibile în aceeași perioadă și, prin urmare, nu este oportun să se recunoască plățile de leasing exigibile drept cheltuieli. În consecință, după începutul perioadei de leasing, este puțin probabil ca activul și pasivul aferent să fie egale ca valoare.
30. Pentru a determina dacă un activ care face obiectul unui contract de leasing s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*.
31. **În plus față de îndeplinirea cerințelor prevăzute de IAS 32 Instrumente financiare: prezentare și descriere, pentru contractele de leasing financiar locatarul prezintă următoarele informații:**
- (a) **pentru fiecare clasă de active, valoarea contabilă netă la data bilanțului;**
 - (b) **o reconciliere între totalul plăților minime viitoare de leasing la data bilanțului și valoarea lor actualizată. De asemenea, entitatea prezintă totalul plăților minime viitoare de leasing la data bilanțului și valoarea lor curentă, pentru fiecare dintre următoarele perioade:**
 - (i) până la un an;
 - (ii) între un an și cinci ani;
 - (iii) peste cinci ani;
 - (c) **chiriile contingente recunoscute drept cheltuială aferentă perioadei;**
 - (d) **totalul plăților minime viitoare aferente subcontractelor de leasing preconizate a fi obținute în baza unor subcontracte irevocabile de leasing, la data bilanțului;**
- și
- (e) **o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, care să furnizeze cel puțin următoarele elemente:**
 - (i) **baza pentru determinarea chiriilor contingente exigibile;**
 - (ii) **existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a(le) clauzelor de escaladare a prețurilor**
- și
- (iii) **restricțiile impuse prin contractele de leasing, precum cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte operațiuni de leasing.**
32. De asemenea, locatarilor li se aplică cerințele privind prezentarea informațiilor prevăzute de IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru active închiriate prin contracte de leasing financiar.

Leasing operațional

33. **Plățile de leasing efectuate în baza unui contract de leasing operațional sunt recunoscute liniar, pe durata contractului de leasing, drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor obținute de utilizator (*).**
34. Pentru contractele de leasing operațional, plățile de leasing (cu excepția costurilor unor servicii, cum ar fi asigurarea și întreținerea) sunt recunoscute liniar drept cheltuieli, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiilor obținute de utilizator, chiar dacă plățile nu sunt efectuate pe aceeași bază.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-15 *Leasing operațional - Stimulente*.

35. Suplimentar față de cerințele IAS 32, pentru contractele de leasing operațional, locatarii prezintă următoarele informații:

- (a) **totalul plășilor minime viitoare de leasing de efectuat în baza unor contracte irevocabile de leasing operațional pentru fiecare dintre următoarele perioade:**
 - (i) până la un an;
 - (ii) între un an și cinci ani;
 - (iii) peste cinci ani;
- (b) **totalul plășilor minime viitoare aferente subcontractelor de leasing prevăzute a fi încasate în baza unor subcontracte irevocabile de leasing, la data bilanțului;**
- (c) **plășile aferente contractelor și subcontractelor de leasing, recunoscute drept cheltuieli în rezultatul perioadei, cu defalcarea valorilor pe plăți minime de leasing, chirii contingente și plăți aferente subcontractelor de leasing;**
- (d) **o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatarului, care să furnizeze cel puțin următoarele elemente:**
 - (i) baza de determinare a chiriilor contingente de plată exigibile;
 - (ii) existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau de cumpărare și a(le) clauzelor de escaladare a prețurilor
 - și
 - (iii) restricțiile impuse prin contractele de leasing, precum cele privind dividendele, datoriile suplimentare și alte operațiuni de leasing.

CONTRACTELE DE LEASING REFLECTATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE LOCATORILOR

Leasing financiar

Recunoaștere inițială

36. Locatorii recunosc în bilanș activele deținute în baza unor contracte de leasing financiar și le prezintă drept creanșe, la o valoare egală cu investiția netă în contractul de leasing.

37. În baza unui contract de leasing financiar, locatorul transmite locatarului cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului juridic de proprietate și, din acest motiv, locatorul tratează plășile de leasing de încasat ca rambursare a principalului și ca venit financiar aferent, acesta din urmă reprezentând rambursarea și recompensarea locatorului pentru investiția și serviciile sale.

38. Locatorii suportă frecvent costuri inițiale indirecte care includ sume precum comisioanele, onorarii juridice și costuri interne care sunt suplimentare și care se pot atribui direct negocierii și semnării contractului de leasing. În aceste costuri nu sunt incluse cheltuielile generale, precum cele aferente unei echipe de marketing și vânzări. Pentru alte contracte de leasing financiar decât cele care implică locatori producători sau distribuitori, costurile directe inițiale sunt incluse în evaluarea inițială a sumei de primit din contractul de leasing financiar și reduc valoarea venitului recunoscut pe durata contractului de leasing. Rata implicită a dobânzii de leasing este definită astfel încât costurile inițiale directe să fie incluse în mod automat în suma de primit din leasingul financiar; nu este necesar să fie adăugate separat. Costurile suportate de locatorul producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și semnarea contractului de leasing sunt excluse din definiția costurilor directe inițiale. În consecință, ele sunt excluse din investiția netă în contractul de leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când este recunoscut profitul din vânzare, ceea ce, în cazul unui leasing financiar, are loc, în mod normal, la începutul perioadei de leasing.

IAS 17

Evaluare ulterioară

39. **Recunoașterea venitului financiar are la bază un model care reflectă o rată periodică constantă a rentabilității aferente investiției nete a locatorului în contractul de leasing financiar.**
40. Locatorul urmărește alocarea veniturilor financiare pe durata contractului de leasing, pe o bază sistematică și rațională. Această alocare a veniturilor se bazează pe baza unui model care reflectă o rentabilitate periodică constantă a investiției nete a locatorului în contractul de leasing financiar. Plățile de leasing aferente perioadei contabile, cu excepția costurilor serviciilor, se deduc din investiția brută în contractul de leasing, pentru diminuarea valorii principalului și a venitului financiar nerealizat.
41. Valorile reziduale negarantate estimate, utilizate pentru calcularea investiției brute a locatorului într-un contract de leasing, sunt reanalizate periodic. În cazul în care a avut loc o diminuare a valorii reziduale negarantate estimate, alocarea veniturilor pe durata contractului de leasing se reanalizează și orice reducere a sumelor deja acumulate este recunoscută imediat.
42. **Locatorii care sunt producători sau distribuitori recunosc profitul sau pierderea din vânzări în rezultatul perioadei, în conformitate cu politica adoptată de entitate pentru vânzările ferme. În cazul în care se stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzări este limitat la cel care ar fi obținut în cazul în care s-ar aplica o rată a dobânzii de pe piață. Costurile înregistrate de un locator producător sau distribuitor în legătură cu negocierea și semnarea unui contract de leasing sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când este recunoscut profitul din vânzări.**
43. Producătorii sau distribuitorii oferă deseori clienților opțiunea de a cumpăra un activ sau de a-l închiria în leasing. Un contract de leasing financiar încheiat de un locator producător sau distribuitor pentru un activ generează două tipuri de venituri:
- (a) profitul sau pierderea echivalentă profitului sau pierderii rezultate din vânzarea fermă a activului care face obiectul contractului de leasing, la prețuri de vânzare normale, reflectând orice reduceri comerciale sau de volum aplicabile
- și
- (b) veniturile financiare pe durata contractului de leasing.
44. Venitul din vânzare recunoscut de un locator producător sau distribuitor la începutul duratei contractului de leasing financiar reprezintă valoarea justă a activului sau, în cazul în care este mai mică, valoarea curentă a plăților minime de leasing datorate locatorului, calculată la o rată a dobânzii de pe piață. Costul vânzării, recunoscut la începutul duratei contractului de leasing, este costul bunului care face obiectul contractului de leasing sau valoarea contabilă, în cazul în care aceasta diferă de costul bunului, minus valoarea curentă a valorii reziduale negarantate. Diferența dintre venitul din vânzare și costul vânzării reprezintă profitul din vânzări, recunoscut în conformitate cu politica entității privind vânzările ferme.
45. Locatorii producători sau distribuitori stabilesc, uneori, rate ale dobânzii scăzute în mod artificial pentru a atrage clienți. Utilizarea unei astfel de rate va face ca o parte excesivă din veniturile totale ale tranzacției să fie înregistrată în momentul vânzării. În cazul în care se stabilesc rate ale dobânzii scăzute în mod artificial, profitul din vânzări este limitat la cel care ar fi obținut dacă s-ar aplica o rată a dobânzii de pe piață.
46. Costurile unui locator producător sau distribuitor cu negocierea și semnarea unui contract de leasing sunt recunoscute drept cheltuieli la începutul duratei contractului de leasing, deoarece au legătură în special cu realizarea profitului din vânzări al producătorului sau al distribuitorului.
47. **Suplimentar față de respectarea cerințelor din IAS 32, pentru contractele de leasing financiar, locatorii prezintă următoarele informații:**
- (a) **o reconciliere între investiția brută totală în contractul de leasing, la data bilanțului, și valoarea curentă a plăților minime de leasing de încasat la data bilanțului. De asemenea, o entitate prezintă investiția brută în contractul de leasing și valoarea curentă a plăților minime de leasing de încasat la data bilanțului, pentru fiecare dintre următoarele perioade:**
 - (i) până la un an;
 - (ii) între un an și cinci ani;
 - (iii) peste cinci ani;

- (b) *venit financiar nerealizat;*
- (c) *valorile reziduale negarantate acumulate în favoarea locatorului;*
- (d) *reducerile de valoare acumulate pentru plățile minime de leasing de încasat care sunt irecuperabile;*
- (e) *chiriile contingente recunoscute ca venituri ale perioadei;*
- și
- (f) *o descriere generală a contractelor importante de leasing ale locatorului.*

48. Ca indicator de creștere, este deseori util să fie prezentată și investiția brută diminuată cu veniturile nerealizate corespunzătoare noilor activități introduse în cursul perioadei contabile, după scăderea sumelor aferente contractelor de leasing revocate.

Leasing operațional

49. *Locatorii prezintă activele care fac obiectul unor contracte de leasing operațional în bilanț în funcție de natura acestora.*
50. *Veniturile din contractele de leasing operațional sunt recunoscute, liniar, ca venit pe durata contractului de leasing, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este considerată mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a diminuării beneficiilor generate de activul care face obiectul contractului (*).*
51. Costurile, inclusiv amortizarea, înregistrate pentru obținerea venitului din leasing, sunt recunoscute drept cheltuieli. Venitul din leasing (cu excepția încasărilor din servicii oferite, cum ar fi servicii de asigurare și întreținere) este recunoscut liniar pe durata contractului de leasing, chiar dacă încasările nu sunt înregistrate în mod liniar, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru eşalonarea în timp a diminuării beneficiilor generate de activul care face obiectul contractului.
52. *Costurile directe inițiale înregistrate de locatori cu negocierea și semnarea unui contract de leasing operațional se adaugă în valoarea contabilă a activului care face obiectul contractului de leasing și sunt recunoscute drept cheltuieli pe durata contractului de leasing pe aceeași bază ca și venitul din leasing.*
53. *Politica de amortizare a activelor amortizabile care fac obiectul unor contracte de leasing este consecventă cu politica normală de amortizare aplicată de locator unor active similare, iar amortizarea se calculează în conformitate cu IAS 16 și IAS 38.*
54. Pentru a determina dacă un activ care face obiectul unui contract de leasing s-a depreciat, o entitate aplică IAS 36.
55. Un locator producător sau distribuitor nu recunoaște nici un profit din vânzări la încheierea unui contract de leasing operațional, deoarece tranzacția de leasing operațional nu este echivalentă cu o vânzare.
56. *Suplimentar față de respectarea cerințelor din IAS 32, pentru contractele de leasing operațional, locatorii prezintă următoarele informații:*
- (a) *plățile minime viitoare de leasing de încasat în baza unor contracte irevocabile de leasing operațional, ca valoare totală și defalcate pentru fiecare dintre următoarele perioade:*
 - (i) *până la un an;*
 - (ii) *între un an și cinci ani;*
 - (iii) *peste cinci ani;*
 - (b) *chiriile contingente totale recunoscute în venitul perioadei;*
 - (c) *descriere generală a contractelor de leasing ale locatorului.*

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-15-Leasing operațional - Stimulente.

IAS 17

57. De asemenea, locatorilor li se aplică cerințele privind prezentarea informațiilor prevăzute de IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 și IAS 41 pentru activele care sunt închiriate în baza unor contracte de leasing operațional.

TRANZACȚII DE VÂNZARE ȘI LEASEBACK

58. O tranzacție de vânzare și leaseback implică vânzarea unui activ și închirierea aceluiași activ în regim de leasing. Plățile de leasing și prețul de vânzare sunt, de obicei, interdependente, întrucât sunt negociate împreună. Tratamentul contabil aplicat tranzacției de vânzare și leaseback depinde de tipul contractului de leasing implicat.
59. **În cazul în care o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la încheierea unui contract de leasing financiar, suma cu care încasările din vânzare depășesc valoarea contabilă nu este recunoscută imediat ca venit de către vânzătorul-locatar. În schimb, această sumă este amânată și amortizată pe durata contractului de leasing.**
60. În cazul în care tranzacția de leaseback este un contract de leasing financiar, tranzacția este un mijloc prin care locatorul acordă finanțare locatarului, activul având rolul de garanție. Din acest motiv, nu este oportun ca diferența dintre încasările rezultate din vânzare și valoarea contabilă să fie recunoscută ca venit. Această diferență se amână și se amortizează pe durata contractului de leasing.
61. **În cazul în care o tranzacție de vânzare și leaseback conduce la încheierea unui contract de leasing operațional și este evident că tranzacția se realizează la valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat. În cazul în care prețul de vânzare este mai mic decât valoarea justă, orice profit sau pierdere trebuie recunoscute imediat, cu excepția cazului în care, dacă pierderea este compensată prin plăți viitoare de leasing sub prețul pieței, ea trebuie amânată și amortizată proporțional cu plățile de leasing pe durata estimată de utilizare a activului. În cazul în care prețul de vânzare este mai mare decât valoarea justă, surplusul peste valoarea justă trebuie amânat și amortizat pe durata estimată de utilizare a activului.**
62. În cazul în care tranzacția de leaseback este un contract de leasing operațional, iar plățile de leasing și prețul de vânzare sunt stabilite la valoarea justă, a avut loc, de fapt, o tranzacție normală de vânzare și orice profit sau pierdere sunt recunoscute imediat.
63. **În cazul contractelor de leasing operațional, dacă valoarea justă în momentul tranzacției de vânzare și leaseback este mai mică decât valoarea contabilă a activului, este recunoscută imediat o pierdere egală cu diferența dintre valoarea contabilă și valoarea justă.**
64. În cazul contractelor de leasing financiar nu este necesară o astfel de ajustare, cu excepția cazului în care survine o pierdere de valoare și în care valoarea contabilă se reduce până la valoarea recuperabilă, în conformitate cu IAS 36.
65. Cerințele privind prezentarea informațiilor de către locatari și locatori se aplică și tranzacțiilor de vânzare și leaseback. Descrierea contractelor importante de leasing conduce la prezentarea unor clauze unice sau neobișnuite ale contractelor sau a condițiilor de realizare a tranzacțiilor de vânzare și leaseback.
66. Tranzacțiile de vânzare și leaseback pot determina aplicarea criteriilor de prezentare separată prevăzute de IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*.

DISPOZIȚII TRANZITORII

67. **Sub rezerva punctului 68, aplicarea retroactivă a prezentului standard este încurajată, dar nu obligatorie. În cazul în care standardul nu este aplicat retroactiv, se consideră că soldul oricărui contract de leasing financiar preexistent a fost determinat corect de către locator, iar acest sold este contabilizat ulterior în conformitate cu dispozițiile prezentului standard.**
68. **O entitate care a aplicat anterior IAS 17 (revizuit în 1997) aplică modificările introduse de prezentul standard retroactiv, pentru toate contractele de leasing sau, în cazul în care IAS 17 (revizuit în 1997) nu a fost aplicat retroactiv, pentru toate contractele de leasing încheiate de la prima dată la care a aplicat prezentul standard.**

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

IAS 17

69. O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.

RETRAGEREA IAS 17 (REVIZUIT ÎN 1997)

70. Prezentul standard înlocuiește IAS 17 *Contracte de leasing* (revizuit în 1997).
-

APENDICE

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acesti date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă care începe înainte de această dată, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 21

IAS 21

Efectele variației cursurilor de schimb valutar

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1-2
Domeniul de aplicare	3-7
Definiții	8-16
Detalierea definițiilor	9-16
Moneda funcțională	9-14
Investiția netă într-o operațiune din străinătate	15
Elemente monetare	16
Rezumat al abordării prevăzute de prezentul standard	17-19
Reportarea tranzacțiilor exprimate în valută în moneda funcțională	20-37
Recunoaștere inițială	20-22
Raportarea la date ulterioare ale bilanțului	23-26
Recunoașterea diferențelor de curs valutar	27-34
Schimbări în moneda funcțională	35-37
Utilizarea unei alte monede de prezentare decât moneda funcțională	38-49
Conversia la moneda de prezentare	38-43
Conversia unei operațiuni din străinătate	44-47
Cedarea unei operațiuni din străinătate	48-49
Efecte fiscale ale tuturor diferențelor de curs valutar	50
Prezentarea informațiilor	51-57
Data intrării în vigoare și dispoziții tranzitorii	58-60
Retragerea altor prevederi	61-62

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 21 (revizuit în 1993) *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* și ar trebui aplicat pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. O entitate poate desfășura activități în străinătate în două moduri. Ea poate realiza tranzacții în valută sau poate avea operațiuni în străinătate. De asemenea, o entitate poate să își prezinte situațiile financiare într-o monedă străină. Obiectivul prezentului standard este de a indica modul în care tranzacțiile în valută și operațiunile din străinătate se includ în situațiile financiare ale unei entități și modul în care se convertesc situațiile financiare într-o monedă de prezentare.

IAS 21

2. Principalele probleme constau din decizia privind cursul (cursurile) de schimb care urmează a fi folosit(e) și modul de raportare a efectului financiar al variațiilor de curs valutar în situațiile contabile.

DOMENIUL DE APLICARE

3. *Prezentul standard se aplică (*)*:

(a) *la contabilizarea tranzacțiilor și a soldurilor în valută, cu excepția acelor tranzacții derivate și solduri care se încadrează în domeniul de aplicare al IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare;*

(b) *la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale operațiunilor din străinătate care sunt incluse în situațiile financiare ale entității prin consolidare, consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență*

și

(c) *la conversia rezultatelor și a poziției financiare ale entității într-o monedă de prezentare.*

4. IAS 39 se aplică unui număr mare de instrumente derivate în valută și, în consecință, acestea sunt excluse din domeniul de aplicare al prezentului standard. Cu toate acestea, instrumentele derivate în valută care nu se încadrează în domeniul de aplicare al IAS 39 (de exemplu, anumite instrumente derivate în valută care sunt încorporate în alte contracte) se încadrează în domeniul de aplicare al prezentului standard. De asemenea, prezentul standard se aplică în cazul în care entitatea convertește valori legate de instrumente derivate de la moneda sa funcțională la moneda de prezentare.
5. Prezentul standard nu reglementează contabilizarea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor pentru elementele valutare, inclusiv contabilitatea operațiunilor de acoperire împotriva riscurilor a unei investiții nete într-o operațiune din străinătate. IAS 39 se aplică pentru contabilitatea acoperirii împotriva riscurilor.
6. Prezentul standard se aplică pentru prezentarea situațiilor financiare ale unei entități în valută și stabilește cerințele pentru ca situațiile financiare rezultate să fie descrise în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară. Pentru conversiile informațiilor financiare în valută care nu respectă aceste cerințe, prezentul standard specifică informațiile care trebuie prezentate.
7. Prezentul standard nu se aplică prezentării în situația fluxurilor de trezorerie a fluxurilor de trezorerie generate de tranzacțiile realizate în valută sau conversiei fluxurilor de trezorerie ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie).

DEFINIȚII

8. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Cursul de închidere este cursul de schimb la vedere, la data întocmirii bilanțului.

Diferența de curs valutar este diferența care rezultă din conversia aceluiași număr de unități ale unei monede într-o altă monedă, la cursuri de schimb diferite.

Cursul de schimb valutar este raportul de schimb dintre două monede.

Valoarea justă reprezintă suma la care poate fi tranzacționat un activ sau poate fi decontat un pasiv, între părți interesate și aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în condiții de concurență normală.

Valuta este orice altă monedă decât moneda funcțională a entității.

Operațiunea din străinătate este o filială, o entitate asociată, o asociere în participație sau o sucursală a entității raportoare, ale cărei activități sunt localizate sau se desfășoară într-o altă țară sau monedă decât cea a entității raportoare.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-7 Introducerea monedei euro.

Moneda funcțională este moneda mediului economic primar în care operează entitatea.

Un grup este o societate-mamă și toate filialele acesteia.

Elementele monetare sunt unități monetare deținute și active și pasive care trebuie primite sau plătite într-un număr fix sau determinabil de unități monetare.

Investiția netă într-o operațiune din străinătate este valoarea din interesele entității raportoare în activele nete ale operațiunii respective.

Moneda de prezentare este moneda utilizată la prezentarea situațiilor financiare.

Cursul de schimb la vedere este cursul de schimb pentru livrări imediate.

Detalierea definițiilor

Moneda funcțională

9. Mediul economic principal în care operează o entitate este, în mod normal, cel în care aceasta generează și cheltuiește în general numerar. O entitate ia în considerare următorii factori atunci când își determină moneda funcțională:
- (a) moneda:
 - (i) care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care sunt denumite și stabilite prețurile de vânzare pentru bunurile și serviciile sale)
 - și
 - (ii) a țării ale cărei forțe și reglementări concurențiale determină în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor sale;
 - (b) moneda care influențează în principal costurile forței de muncă, costurile materialelor și alte costuri de furnizare a bunurilor și a serviciilor (aceasta va fi deseori moneda în care sunt denumite și stabilite astfel de costuri).
10. Următorii factori pot furniza, la rândul lor, dovezi cu privire la moneda funcțională a unei entități:
- (a) moneda în care sunt generate fonduri din activitățile de finanțare (adică emiterea instrumentelor de datorie și a instrumentelor de capitaluri proprii);
 - (b) moneda în care, în general, sunt păstrate încasările din activitățile de exploatare.
11. Următorii factori suplimentari sunt luați în considerare la stabilirea monedei funcționale a unei operațiuni din străinătate și la stabilirea măsurii în care moneda sa funcțională coincide cu cea a entității raportoare (entitatea raportoare, în acest context, este entitatea care are operațiunea din străinătate ca filială, sucursală, entitate asociată sau asocierie în participație):
- (a) dacă activitățile operațiunii din străinătate sunt realizate mai degrabă ca o extensie a entității raportoare și nu cu un grad semnificativ de autonomie. Un exemplu de activități îndeplinite ca o extensie a entității raportoare este cazul în care operațiunea din străinătate vinde bunuri importate numai de la entitatea raportoare și îi remite acesteia câștigurile. Un exemplu de grad semnificativ de autonomie este cazul în care operațiunea acumulează numerar sau alte elemente monetare, suportă cheltuieli, generează venit și negociază împrumuturi, toate în mare parte în moneda sa locală;
 - (b) dacă tranzacțiile cu entitatea raportoare reprezintă o proporție mare sau mică din activitățile operațiunii în străinătate;
 - (c) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate afectează direct fluxurile de trezorerie ale entității raportoare și sunt disponibile rapid pentru a-i fi remise;
 - (d) dacă fluxurile de trezorerie din activitățile operațiunii din străinătate sunt suficiente pentru a achita obligațiile de datorii existente și preconizate în mod normal fără ca fondurile să fie făcute disponibile de către entitatea raportoare.

IAS 21

12. Atunci când indicatorii menționați anterior sunt amestecați iar moneda funcțională nu este evidentă, conducerea recurge la propriul raționament profesional pentru a determina moneda funcțională care reflectă cel mai fidel efectele economice ale tranzacțiilor, ale evenimentelor și ale condițiilor existente. Ca parte a acestei abordări, conducerea dă prioritate indicatorilor primari de la punctul 9 înainte de a lua în considerare indicatorii de la punctele 10 și 11, care sunt creați pentru a furniza dovezi de sprijin suplimentare pentru determinarea monedei funcționale a unei entități.
13. Moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile existente care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, o dată stabilită, moneda funcțională nu se schimbă decât în cazul în care există o modificare în cadrul acelor tranzacții, evenimente și condiții existente.
14. În cazul în care moneda funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, situațiile financiare ale unei entități sunt retratate în conformitate cu IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*. Entitatea nu poate evita retratarea în conformitate cu IAS 29, de exemplu, prin adoptarea ca monedă funcțională proprie a unei alte monede decât cea funcțională stabilită în conformitate cu prezentul standard (cum ar fi moneda funcțională a societății-mamă).

Investiția netă într-o operațiune din străinătate

15. O entitate poate avea un element monetar ce urmează a fi primit sau plătit în relația cu o operațiune din străinătate. Un element pentru care decontarea nu este planificată și nici nu este probabil că va fi efectuată în viitorul apropiat este, în esență, o parte a investiției nete a entității în respectiva operațiune din străinătate și este contabilizată în conformitate cu punctele 32 și 33. Astfel de elemente monetare pot include creanțe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanțele comerciale și datoriile comerciale.

Elementele monetare

16. Caracteristica esențială a unui element monetar este dreptul de a primi (sau obligația de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: pensii și alte beneficii ale angajaților ce trebuie plătite în numerar; provizioane ce pot fi achitate în numerar; dividende în numerar care sunt recunoscute ca pierdere. În mod similar, un contract de a primi (sau furniza) un număr variabil de instrumente de capitaluri proprii ale entității sau o valoare variabilă de active în care valoarea justă ce trebuie primită (sau furnizată) este egală cu un număr fix sau determinabil de unități monetare este un element monetar. Dimpotrivă, caracteristica esențială a unui element nemonetar este absența dreptului de a primi (sau a obligației de a furniza) un număr fix sau determinabil de unități monetare. Exemplele includ: sume plătite în avans pentru bunuri și servicii (de exemplu, chiria plătită în avans); fondul comercial; imobilizări necorporale; stocuri; imobilizări corporale; provizioane care urmează să fie stabilite prin furnizarea unui activ nemonetar.

REZUMAT AL ABORDĂRII PREVĂZUTE DE PREZENTUL STANDARD

17. La întocmirea situațiilor financiare, fiecare entitate – fie că este o entitate de sine-stătătoare, o entitate cu operațiuni în străinătate (cum ar fi o societate-mamă) sau o operațiune din străinătate (cum ar fi o filială sau o sucursală) – își stabilește moneda funcțională în conformitate cu punctele 9-14. Entitatea convertește elementele valutare în moneda funcțională proprie și raportează efectele acestei conversii în conformitate cu punctele 20-37 și 50.
18. Multe entități raportează conțin un anumit număr de entități individuale (de exemplu un grup este alcătuit dintr-o societate-mamă și una sau mai multe filiale). Diferite tipuri de entități, fie că sunt membre ale unui grup sau nu, pot avea investiții în entități asociate sau în asocieri în participație. De asemenea, ele pot să aibă filiale. Este necesar ca rezultatele și poziția financiară a fiecărei entități individuale incluse în entitatea raportare să fie convertite în moneda în care entitatea raportare își prezintă situațiile financiare. Prezentul standard permite monedei de prezentare a unei entități raportare să fie orice monedă (sau monede). Rezultatele și poziția financiară a fiecărei entități individuale din cadrul entității raportare a cărei monedă funcțională diferă de moneda de prezentare sunt convertite în conformitate cu punctele 38-50.
19. Prezentul standard permite, de asemenea, unei entități de sine stătătoare care întocmește situațiile financiare sau unei entități care întocmește situații financiare separate în conformitate cu IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* să își prezinte situațiile financiare în orice monedă (sau monede). În cazul în care moneda de prezentare a unei entități diferă de moneda sa funcțională, rezultatele sale și poziția sa financiară sunt, de asemenea, convertite în moneda de prezentare în conformitate cu punctele 38-50.

RAPORTAREA TRANZACȚIILOR EXPRIMATE ÎN VALUTĂ ÎN MONEDA FUNCȚIONALĂ

IAS 21

Recunoaștere inițială

20. O tranzacție în valută este o tranzacție care este exprimată sau care impune decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate în cazul în care entitatea:
- (a) cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută;
 - (b) împrumută sau oferă cu împrumut fonduri, iar sumele care trebuie plătite sau încasate sunt exprimate în valută
- sau
- (c) achiziționează sau cedează active, contractează sau achită pasive exprimate în valută.
21. ***O tranzacție în valută trebuie înregistrată, în momentul recunoașterii inițiale în moneda funcțională, aplicând sumei în valută cursul de schimb la vederea dintre moneda funcțională și moneda străină la data tranzacției.***
22. Data tranzacției este data la care tranzacția se califică pentru prima dată pentru recunoaștere în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară. Din motive practice se folosește deseori un curs care aproximează cursul real de la data efectuării tranzacției; de exemplu, se poate utiliza cursul mediu calculat pentru o săptămână sau o lună pentru toate tranzacțiile efectuate în fiecare valută în perioada respectivă. Cu toate acestea, în cazul în care cursurile de schimb fluctuează în mod semnificativ, folosirea cursului mediu pentru o anumită perioadă este inadecvată.

*Raportarea la date ulterioare ale bilanțului***23. La fiecare dată a bilanțului:**

- (a) ***elementele monetare exprimate în valută sunt convertite utilizând cursul de închidere;***
 - (b) ***elementele nemonetare evaluate pe baza costului istoric și exprimate în valută sunt convertite utilizând cursul de schimb de la data tranzacției***
- și
- (c) ***elementele nemonetare evaluate la valoarea justă și exprimate în valută sunt convertite utilizând cursurile de schimb valabile la data determinării valorilor respective.***

24. Valoarea contabilă a unui element este determinată în conformitate cu alte standarde relevante. De exemplu, imobilizările corporale pot fi evaluate la valoarea justă sau la costul istoric în conformitate cu IAS 16 *Imobilizări corporale*. Indiferent dacă valoarea contabilă se determină având ca bază costul istoric sau valoarea justă, în cazul în care suma este stabilită într-o monedă străină, ea este convertită apoi în moneda funcțională în conformitate cu prezentul standard.

25. Valoarea contabilă a unor elemente este determinată prin compararea a două sau mai multe valori. De exemplu, valoarea contabilă a stocurilor este cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă în conformitate cu IAS 2 *Stocuri*. În mod similar, în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*, valoarea contabilă a unui activ pentru care există un indiciu al deprecierei este valoarea mai mică dintre valoarea sa contabilă înaintea de a lua în considerare eventualele pierderi din depreciere și valoarea sa recuperabilă. Atunci când un astfel de activ este nemonetar și este evaluat în valută, valoarea contabilă este determinată prin compararea:

- (a) costului sau a valorii contabile, după caz, convertite la cursul de schimb din data la care a fost determinată valoarea (cursul de schimb de la data tranzacției pentru un element evaluat la costul istoric)
- și
- (b) valoarea realizabilă netă sau valoarea recuperabilă, după caz, convertită la cursul de schimb de la data la care a fost determinată valoarea respectivă (de exemplu cursul de închidere de la data bilanțului).

IAS 21

Comparația poate avea ca efect faptul că o pierdere din depreciere este recunoscută în moneda funcțională însă nu ar fi recunoscută în moneda străină sau invers.

26. Atunci când sunt disponibile mai multe cursuri de schimb, cursul utilizat este cel la care viitoarele fluxuri de trezorerie reprezentate de tranzacție sau de sold în cazul în care fluxurile de trezorerie respective ar fi avut loc la data evaluării. În cazul în care, temporar, cele două monede nu sunt interschimbabile, cursul utilizat este primul curs ulterior la care au putut fi făcute schimburile.

Recunoașterea diferențelor de curs valutar

27. În conformitate cu punctul 3, IAS 39 se aplică contabilității acoperirii împotriva riscurilor a elementelor valutare. Aplicarea contabilității acoperirii împotriva riscurilor necesită contabilizarea, de către entitate, a anumitor diferențe de curs valutar în mod diferit față de tratamentul diferențelor de curs de schimb prevăzut de prezentul standard. De exemplu, IAS 39 prevede ca diferențele de curs de schimb pentru elementele monetare care se califică drept instrumente de acoperire împotriva riscurilor într-o operațiune de acoperire împotriva riscurilor a fluxurilor de trezorerie să fie raportate inițial în capitaluri proprii, în măsura în care acoperirea este eficace.
28. ***Diferențele de curs valutar care apar la decontarea elementelor monetare sau la convertirea elementelor monetare la cursuri diferite de cele la care au fost convertite la recunoașterea inițială în cursul perioadei sau în situațiile financiare anterioare sunt recunoscute ca profit sau pierdere în perioada în care apar, cu excepția cazurilor descrise la punctul 32.***
29. Apare o diferență de curs valutar în cazul în care dintr-o tranzacție valutară rezultă elemente monetare și cursul de schimb se modifică între data efectuării tranzacției și data decontării. În cazul în care tranzacția este decontată în decursul exercițiului financiar în care a avut loc, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în exercițiul respectiv. Cu toate acestea, atunci când tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu până la data decontării este determinată ținând seama de modificarea cursurilor de schimb din fiecare perioadă.
30. ***Atunci când un câștig sau o pierdere aferente unui element nemonetar sunt recunoscute direct în capitalurile proprii, orice componentă de schimb a câștigului sau a pierderii respective este recunoscută direct în capitalurile proprii. Dimpotrivă, atunci când un câștig sau o pierdere aferente unui activ nemonetar sunt recunoscute în profit sau pierdere, orice componentă de schimb a câștigului sau a pierderii respective se recunoaște în profit sau pierdere.***
31. Alte standarde prevăd recunoașterea anumitor câștiguri și a anumitor pierderi direct în capitalurile proprii. De exemplu, IAS 16 prevede ca anumite câștiguri și pierderi care apar la reevaluarea imobilizărilor corporale să fie recunoscute direct în capitalurile proprii. Atunci când un astfel de activ este evaluat în valută, punctul 23 litera (c) din standardul respectiv prevede ca valoarea reevaluată să fie convertită utilizând cursul din data la care este determinată valoarea, ceea ce determină o diferență de curs valutar care este, de asemenea, recunoscută în capitalurile proprii.
32. ***Diferențele de schimb apărute la un element monetar care face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate (a se vedea punctul 15) sunt recunoscute în profit sau pierdere în situațiile financiare separate ale entității raportoare sau în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate, după caz. În situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (de exemplu situațiile financiare consolidate atunci când operațiunea din străinătate este o filială), aceste diferențe de schimb sunt recunoscute inițial într-o componentă separată a capitalurilor proprii și recunoscute ca profit sau pierdere la cedarea investiției nete în conformitate cu punctul 48.***
33. Atunci când un element monetar face parte din investiția netă a unei entități raportoare într-o operațiune din străinătate și este denominat în moneda funcțională a entității raportoare, în situațiile financiare individuale ale operațiunii din străinătate apare o diferență de curs, în conformitate cu punctul 28. În mod similar, în cazul în care un astfel de element este denominat în moneda funcțională a operațiunii din străinătate, apare o diferență de curs valutar în situațiile financiare individuale ale entității raportoare, în conformitate cu punctul 28. Aceste diferențe de schimb valutar sunt reclasificate la componenta separată a capitalurilor proprii din situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (adică situațiile financiare în care operațiunea din străinătate este consolidată, consolidată proporțional sau contabilizată utilizându-se metoda punerii în echivalență). Cu toate acestea, un element monetar care face parte din investiția netă a entității raportoare într-o operațiune din străinătate poate fi denominat într-o altă monedă decât moneda funcțională a entității raportoare sau cea a operațiunii din străinătate. Diferențele de schimb valutar care apar la conversia elementului monetar în monedele funcționale ale entității raportoare și ale operațiunii din străinătate nu sunt reclasificate în componenta separată a capitalurilor proprii din situațiile financiare care includ operațiunea din străinătate și entitatea raportoare (adică rămân recunoscute în profit și pierdere).

34. Atunci când o entitate își ține evidențele contabile într-o altă monedă decât cea funcțională, la momentul în care entitatea își întocmește situațiile financiare toate valorile sunt convertite în moneda sa funcțională, în conformitate cu punctele 20-26. Astfel rezultă sume în moneda funcțională identice cu cele care ar fi rezultat dacă elementele ar fi fost înregistrate inițial în moneda funcțională. De exemplu, elementele monetare sunt convertite în moneda funcțională utilizându-se cursul de închidere, iar elementele nemonetare care sunt evaluate pe baza costului istoric sunt convertite utilizându-se cursul de schimb de la data tranzacției care a dus la recunoașterea lor.

Schimbări în moneda funcțională

35. ***Atunci când survine o schimbare în moneda funcțională a unei entități, entitatea aplică procedurile de conversie aplicabile noii monede funcționale prospectiv de la data schimbării.***
36. În conformitate cu punctul 13, moneda funcțională a unei entități reflectă tranzacțiile, evenimentele și condițiile existente care sunt relevante pentru aceasta. În consecință, după ce a fost determinată, moneda funcțională nu este schimbată decât dacă survine o modificare în cadrul respectivelor tranzacții, evenimente și condiții existente. De exemplu, o schimbare în monedă care influențează în principal prețurile de vânzare ale bunurilor și ale serviciilor poate atrage după sine o schimbare în moneda funcțională a entității.
37. Efectul unei schimbări în moneda funcțională se contabilizează prospectiv. Cu alte cuvinte, o entitate convertește toate elementele într-o nouă monedă funcțională utilizând cursul de schimb de la data schimbării. Sumele convertite rezultate pentru elementele nemonetare sunt tratate ca un cost istoric. Diferențele de schimb valutar care apar din conversia unei operațiuni din străinătate clasificate anterior în capitaluri proprii în conformitate cu punctul 32 și punctul 39 litera (c) nu sunt recunoscute în profit sau pierdere până la cedarea operațiunii.

UTILIZAREA UNEI ALTE MONEDE DE PREZENTARE DECÂT MONEDA FUNCȚIONALĂ

Conversia la moneda de prezentare

38. O entitate își poate prezenta situațiile financiare în orice monedă (sau monede). În cazul în care moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională a entității, aceasta își convertește rezultatele și poziția financiară în moneda de prezentare. De exemplu, atunci când un grup conține entități individuale cu monede funcționale diferite, rezultatele și poziția financiară ale fiecărei entități sunt exprimate într-o monedă comună, astfel încât să poată fi prezentate situațiile financiare consolidate.
39. ***Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste sunt convertite într-o monedă de prezentare diferită, prin utilizarea următoarelor proceduri:***
- (a) ***activele și pasivele pentru fiecare bilanț prezentat (adică inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursul de închidere de la data bilanțului respectiv;***
 - (b) ***venitul și cheltuielile pentru fiecare cont de profit și pierdere (inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor***
- și***
- (c) ***toate diferențele de curs rezultate sunt recunoscute ca o componentă separată a capitalurilor proprii.***
40. Din motive practice, se utilizează în mod frecvent un curs care aproximează cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor, de exemplu o medie a cursurilor pentru perioada respectivă, pentru conversia elementelor de venit și cheltuieli. Cu toate acestea, în cazul în care cursurile de schimb respective fluctuează semnificativ, nu este adecvată utilizarea mediei cursurilor pentru o perioadă.
41. Diferențele de curs valutar prevăzute la punctul 39 litera (c) rezultă din:
- (a) conversia venitului și cheltuielilor la cursurile de schimb de la datele tranzacțiilor și a activelor și a pasivelor la cursul de închidere. Astfel de diferențe de curs apar atât la elementele de venit și cheltuieli recunoscute în profit și pierdere, cât și la cele recunoscute direct în capitaluri proprii;

IAS 21

- (b) conversia activelor nete de deschidere la cursul de închidere care este diferit de cursul de închidere anterior.

Aceste diferențe de curs de schimb nu sunt recunoscute în profit sau pierdere deoarece variațiile cursurilor de schimb au un efect limitat sau nu au efect direct asupra fluxurilor de trezorerie actuale sau viitoare din operațiuni. Atunci când diferențele de curs de schimb se raportează la o operațiune din străinătate care este consolidată, dar nu este deținută în totalitate, diferențele de curs de schimb cumulate care decurg din conversie și care se pot atribui intereselor minoritare se repartizează intereselor minoritare și sunt recunoscute ca făcând parte din acestea în bilanțul consolidat.

42. Rezultatele și poziția financiară ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste sunt convertite într-o monedă de prezentare diferită prin utilizarea următoarelor proceduri:

- (a) *toate valorile (adică activele, pasivele, elementele de capitaluri proprii, veniturile și cheltuielile, inclusiv cifrele furnizate cu titlu comparativ) sunt convertite la cursul de închidere de la data celui mai recent bilanț, cu excepția cazului în care*
- (b) *valorile sunt convertite în moneda unei economii care nu este hiperinflaționistă, valorile comparative sunt cele care au fost prezentate ca valori ale anului în curs în situațiile financiare relevante din exercițiul anterior (adică neajustate cu schimbările ulterioare în nivelul prețurilor sau cu variațiile ulterioare ale cursurilor de schimb).*

43. Atunci când moneda funcțională a unei entități este moneda unei economii hiperinflaționiste, entitatea își retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste înainte de aplicarea metodei de conversie prezentate la punctul 42, cu excepția valorilor comparative care sunt convertite într-o monedă a unei economii care nu este hiperinflaționistă [a se vedea punctul 42 litera (b)]. Atunci când economia încetează să fie hiperinflaționistă și entitatea nu își mai retratează situațiile financiare în conformitate cu IAS 29, ea trebuie să utilizeze cu titlu de cost istoric pentru conversia în moneda de prezentare valorile retratate ținând seama de nivelul prețurilor de la data la care entitatea a încetat să își retrateze situațiile financiare.

Conversia unei operațiuni din străinătate

44. Pe lângă punctele 38-43, punctele 45-47 se aplică atunci când rezultatele și poziția financiară ale unei operațiuni din străinătate sunt convertite într-o monedă de prezentare astfel încât operațiunea din străinătate să poată fi inclusă în situațiile financiare ale entității raportoare prin consolidare, consolidare proporționată sau metoda punerii în echivalență.

45. Încorporarea rezultatelor și a poziției financiare ale unei operațiuni din străinătate în cele ale entității raportoare respectă proceduri normale de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor din interiorul grupului și a tranzacțiilor din interiorul grupului ale unei filiale (a se vedea IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale și IAS 31 Interese în asocierile în participație). Cu toate acestea, un activ (sau un pasiv) monetar din interiorul grupului, fie că este pe termen scurt sau lung, nu poate fi eliminat în schimbul pasivului (sau activului) aferent din interiorul grupului fără a prezenta rezultatele fluctuațiilor monedei în situațiile financiare consolidate. Explicația constă din faptul că elementul monetar reprezintă un angajament de a converti o monedă în altă monedă și expune entitatea raportoare la un câștig sau o pierdere din fluctuațiile monedei. În consecință, în situațiile financiare consolidate ale entității raportoare, o astfel de diferență de curs continuă să fie recunoscută în profit sau pierdere sau, în cazul în care ea apare în urma împrejurărilor descrise la punctul 32, este clasificată drept capitaluri proprii până la cedarea operațiunii din străinătate.

46. Atunci când situațiile financiare ale unei operațiuni din străinătate diferă, de la o anumită dată, de cele ale entității raportoare, operațiunea din străinătate întocmește deseori situații suplimentare cu începere de la aceeași dată la care sunt întocmite situațiile financiare ale entității raportoare. În cazul în care nu se efectuează această acțiune, IAS 27 permite utilizarea unei date diferite de raportare, cu condiția ca diferența să nu fie mai mare de trei luni și să se efectueze ajustări pentru efectele tuturor tranzacțiilor semnificative sau ale altor evenimente care survin între respectivele date diferite. Într-o astfel de situație, activele și pasivele unei operațiuni din străinătate sunt convertite la cursul de schimb de la data bilanțului operațiunii din străinătate. Se efectuează ajustări pentru variațiile semnificative ale cursurilor de schimb de până la data bilanțului entității raportoare în conformitate cu IAS 27. Această abordare este utilizată și la aplicarea metodei punerii în echivalență pentru entități asociate și asocieri în participație și la aplicarea consolidării proporționale asocierilor în participație, în conformitate cu IAS 28 Investiții în entități asociate și IAS 31.

47. *Orice fond comercial apărut la achiziția unei operațiuni din străinătate și orice ajustări privind valoarea justă aduse valorilor contabile ale activelor și ale pasivelor care decurg din achiziția operațiunii din străinătate sunt tratate ca active și pasive ale operațiunii din străinătate. Astfel, ele sunt exprimate în moneda funcțională a operațiunii din străinătate și sunt convertite la cursul de închidere în conformitate cu punctele 39 și 42.*

Cedarea unei operațiuni din străinătate

48. *La cedarea unei operațiuni din străinătate, valoarea cumulativă a diferențelor de curs amânate care figurează în componenta separată a capitalurilor proprii ce au legătură cu respectiva operațiune din străinătate este recunoscută în profit sau pierdere atunci când sunt recunoscute câștigul sau pierderea din cedare.*
49. O entitate își poate ceda interesul într-o operațiune din străinătate prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea integrală sau parțială a entității în cauză. Plata dividendelor poate constitui o cedare numai în cazul în care constituie o rentabilitate a investiției, de exemplu atunci când dividendele sunt plătite din profiturile anterioare achiziției. În cazul unei cedări parțiale, în câștig sau pierdere se include doar cota proporțională din diferența de curs de schimb cumulată aferentă. O reducere a valorii contabile a unei operațiuni din străinătate nu constituie o cedare parțială. În consecință, în momentul reducerii valorii contabile, în profit sau pierdere nu este recunoscută nici o parte a câștigului sau a pierderii amânate din diferențe de curs valutar.

EFECTE FISCALE ALE TUTUROR DIFERENȚELOR DE CURS VALUTAR

50. Câștigurile și pierderile din tranzacțiile în valută și diferențele de curs valutar apărute din conversia rezultatelor și a poziției financiare ale unei entități (inclusiv ale unei operațiuni din străinătate) într-o monedă diferită pot atrage după sine efecte fiscale. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică acestor efecte fiscale.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

51. *La punctele 53 și 55-57 trimiterile la „moneda funcțională” se interpretează, în cazul unui grup, ca trimiteri la moneda funcțională a societății-mamă.*
52. *O entitate prezintă:*
- (a) valoarea diferențelor de curs valutar recunoscute în profit sau pierdere, cu excepția celor apărute la instrumentele financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere în conformitate cu IAS 39*
 - și*
 - (b) diferențele nete de curs valutar clasificate într-o componentă separată a capitalurilor proprii și o reconciliere a valorii acestor diferențe de curs valutar la începutul și la sfârșitul perioadei.*
53. *Atunci când moneda de prezentare este diferită de moneda funcțională, acest lucru se declară și se prezintă moneda funcțională și motivul utilizării unei monede de prezentare diferite.*
54. *Atunci când intervine o schimbare a monedei funcționale a entității raportoare sau a unei operațiuni importante din străinătate, se indică acest fapt și motivul pentru schimbarea în moneda funcțională.*
55. *Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare într-o monedă care este diferită de moneda sa funcțională, ea declară despre propriile situații financiare că sunt realizate în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară numai în cazul în care ele îndeplinesc toate cerințele din fiecare standard aplicabil și din fiecare interpretare aplicabilă a standardelor respective, inclusiv metoda de conversie prezentată la punctele 39 și 42.*

IAS 21

56. O entitate își prezintă, uneori, situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care nu este moneda sa funcțională fără a îndeplini cerințele de la punctul 55. De exemplu, o entitate poate să își convertească în altă monedă numai anumite elemente selectate din situațiile sale financiare. Alternativ, o entitate a cărei monedă funcțională nu este moneda unei economii hiperinflaționiste poate să își convertească situațiile financiare într-o altă monedă prin conversia tuturor elementelor la cel mai recent curs de închidere. Aceste conversii nu sunt conforme cu standardele internaționale de raportare financiară și se impune prezentarea informațiilor prevăzute la punctul 57.
57. *Atunci când o entitate își prezintă situațiile financiare sau alte informații financiare într-o monedă care este diferită atât de moneda sa funcțională, cât și de moneda sa de prezentare, iar cerințele de la punctul 55 nu sunt îndeplinite, aceasta:*
- (a) *identifică în mod clar informațiile ca fiind informații suplimentare pentru a le distinge de informațiile care se conformează standardelor internaționale de raportare financiară;*
 - (b) *raportează moneda de prezentare a informațiilor suplimentare*
și
 - (c) *raportează moneda funcțională a entității și metoda de conversie utilizată pentru a determina informațiile suplimentare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI DISPOZIȚII TRANZITORII

58. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*
59. *O entitate aplică punctul 47 cu titlu prospectiv tuturor achizițiilor care au loc după începutul perioadei de raportare financiară în care prezentul standard este aplicat pentru prima dată. Se permite aplicarea retroactivă a punctului 47 achizițiilor anterioare. În cazul achiziției unei operațiuni din străinătate tratată prospectiv, dar care a avut loc înainte de data la care se aplică pentru prima dată standardul, entitatea nu retratează anii anteriori și, în consecință, după caz, poate trata ajustările fondului comercial și ale valorii juste care apar la achiziție mai degrabă ca active și pasive ale entității decât ca active și pasive ale operațiunii din străinătate. În consecință, ajustările fondului comercial și ale valorii juste fie sunt exprimate deja în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente nemonetare în valută, care sunt raportate utilizând cursul de schimb de la data achiziției.*
60. *Toate celelalte schimbări care rezultă din aplicarea prezentului standard sunt contabilizate în conformitate cu cerințele IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

61. Prezentul standard înlocuiește IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* (revizuit în 1993).
62. Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:
- (a) SIC-11 *Schimb valutar - Capitalizarea pierderilor rezultate din devalorizări monetare accentuate;*
 - (b) SIC-19 *Monedă de raportare - Evaluarea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu IAS 21 și IAS 29*
și
 - (c) SIC-30 *Monedă de raportare - Conversia de la moneda de evaluare la moneda de prezentare.*

APENDICE

IAS 21

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 7 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, punctele 25 și 26 se modifică după cum urmează:

25. ***Fluxurile de trezorerie rezultate din tranzacțiile efectuate în valută sunt înregistrate în moneda funcțională a unei entități aplicând valorii în valută cursul de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxului de trezorerie.***
26. ***Fluxurile de trezorerie ale unei filiale din străinătate sunt convertite la cursurile de schimb dintre moneda funcțională și valută de la data fluxurilor de trezorerie.***

A2. IAS 12 *Impozitul pe profit* se modifică după cum urmează:

Punctul 1 din Introducere (care, în prezent, are atribuit numărul IN 2) se modifică după cum urmează:

IN 2. ...

De asemenea, există unele diferențe temporare care nu sunt diferențe temporale, de exemplu diferențele temporare care apar atunci când:

- (a) activele și pasivele nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda lor funcțională, însă profitul impozabil sau pierderea fiscală (și, prin urmare, baza de impozitare a activelor și a pasivelor nemonetare) sunt determinate într-o monedă diferită;
- (b) ...

Punctele 41 și 62 se modifică după cum urmează:

41. Activele și pasivele nemonetare ale unei entități sunt evaluate în moneda sa funcțională (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*). În cazul în care profitul impozabil sau pierderea fiscală ale unei entități (și, prin urmare, baza fiscală a activelor și a pasivelor sale nemonetare) sunt determinate într-o monedă diferită, variațiile cursurilor de schimb valutar produc apariția unor diferențe temporare care au ca rezultat recunoașterea unei datorii sau a unei creanțe privind impozitul amânat (sub rezerva punctului 24). Impozitul amânat rezultat este debitat sau creditat în contul de profit și pierdere (a se vedea punctul 58).
62. Standardele internaționale de raportare financiară impun sau autorizează creditarea sau debitarea anumitor elemente direct în capitalurile proprii. Exemple de astfel de elemente sunt:
...
(c) diferențele de curs valutar apărute la conversia situațiilor financiare ale unei operațiuni din străinătate (a se vedea IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*)
și
...

A3. IAS 29 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste* se modifică după cum urmează:

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. ***Prezentul standard se aplică situațiilor financiare, inclusiv situațiilor financiare consolidate, ale oricărei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste.***

IAS 21

Punctul 8 se modifică după cum urmează:

8. *Situațiile financiare ale unei entități a cărei monedă funcțională este moneda unei economii hiperinflaționiste, fie că sunt bazate pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Sumele aferente perioadei anterioare prevăzute de IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare și orice informații cu privire la perioadele precedente sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. În scopul prezentării unor sume cu titlu comparativ într-o monedă de prezentare se aplică punctul 42 litera (b) și punctul 43 din IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar (astfel cum a fost revizuit în 2003).*

Punctul 17 se modifică după cum urmează:

17. Este posibil să nu fie disponibil un indice general al prețurilor pentru perioadele în care este impusă retratarea imobilizărilor corporale de către prezentul standard. În astfel de situații poate fi necesară utilizarea unei estimări bazate, de exemplu, pe fluctuațiile cursului de schimb al monedei funcționale față de o monedă străină relativ stabilă.

Punctul 23 se elimină.

Punctul 31 se modifică după cum urmează:

31. Câștigul sau pierderea privind poziția monetară netă se contabilizează în conformitate cu punctele 27 și 28.

Punctul 34 se modifică după cum urmează:

34. Sumele aferente perioadei de raportare precedente, bazate fie pe modelul costului istoric, fie pe cel al costului curent, sunt retratate prin aplicarea unui indice general al prețurilor astfel încât situațiile financiare comparative să fie prezentate în raport cu unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare. Informațiile care sunt prezentate în ceea ce privește perioadele anterioare sunt, de asemenea, exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la sfârșitul perioadei de raportare. În scopul prezentării unor sume comparative într-o monedă de prezentare diferită se aplică punctul 42 litera (b) și punctul 43 din IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar (astfel cum a fost revizuit în 2003).

Punctul 39 se modifică după cum urmează:

39. **Se prezintă următoarele informații:**

(a) **faptul că situațiile financiare și sumele aferente perioadelor anterioare au fost retratate pentru a ține seama de modificarea puterii generale de cumpărare a monedei funcționale și, în consecință, sunt exprimate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului;**

...

A4. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A5. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A6. În IAS 38 Imobilizări necorporale, punctul 107 se modifică după cum urmează:

107. **Situațiile financiare prezintă următoarele informații pentru fiecare clasă de imobilizări necorporale, făcând distincție între imobilizările necorporale generate pe plan intern și celelalte imobilizări necorporale:**

...

(e) **o reconciliere a valorii contabile la începutul și sfârșitul perioadei, care să ilustreze:**

...

(vii) **valoarea netă a diferențelor de curs care apar la conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și la conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare**

și

...

A7. În IAS 41 *Agricultura*, punctul 50 se modifică după cum urmează:

50. **Entitatea prezintă o reconciliere a modificărilor valorii contabile a activelor biologice între începutul și sfârșitul perioadei în curs. Reconcilierea include:**

...

- (f) **valoarea netă a diferențelor de curs care apar la conversia situațiilor financiare într-o monedă de prezentare diferită și la conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare**

și

...

A8. SIC-7 *Introducerea monedei euro* se modifică după cum urmează.

Punctul 4 se modifică după cum urmează:

4. Aceasta înseamnă că, în special:

- (a) activele și pasivele monetare în valută care rezultă din tranzacții continuă să fie convertite în moneda funcțională la cursul de închidere. Orice diferențe de curs de schimb rezultate sunt recunoscute imediat ca venituri sau cheltuieli, cu excepția cazului în care o entitate continuă să aplice politicile sale contabile existente pentru câștigurile și pierderile din cursul de schimb aferente operațiunilor de acoperire a riscului de curs valutar în cazul unei tranzacții prognozate;
- (b) diferențele de schimb valutar cumulate aferente conversiei situațiilor financiare pentru operațiunile din străinătate sunt clasificate în continuare drept capital propriu și sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli numai după cedarea investiției nete în operațiunea din străinătate.

...

Data intrării în vigoare se modifică după cum urmează:

Data intrării în vigoare: Prezenta interpretare intră în vigoare la 1 iunie 1998. Modificările în politicile contabile se înregistrează în conformitate cu cerințele IAS 8.

A9. IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară* se modifică după cum urmează.

În Apendicele B se adaugă punctele B1A și B1B:

B1A O entitate nu este obligată să aplice IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar* retroactiv pentru ajustările valorilor juste și ale fondului comercial care apar la combinări de întreprinderi care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS. În cazul în care entitatea nu aplică IAS 21 retroactiv pentru ajustările valorilor juste și pentru fondul comercial, ea le tratează mai degrabă ca active și pasive ale entității decât ca active și pasive ale entității absorbite. În consecință, ajustările fondului comercial și ale valorilor juste fie sunt deja exprimate în moneda funcțională a entității, fie sunt elemente nemonetare în valută, care sunt raportate folosind cursul de schimb aplicat în conformitate cu principiile de contabilitate general acceptate anterioare.

B1B O entitate poate aplica retroactiv IAS 21 pentru ajustările valorilor juste și fondul comercial care rezultă fie:

- (a) din toate combinările de întreprinderi care au avut loc înainte de data trecerii la IFRS

sau

- (b) din toate combinările de întreprinderi pe care entitatea alege să le retrateze pentru a fi conforme cu IAS 22, astfel cum se autorizează la punctul B1 anterior.

Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Scopul prezentării informațiilor privind părțile afiliate	5-8
Definiții	9-11
Prezentarea informațiilor	12-22
Data intrării în vigoare	23
Retragerea IAS 24 (reformatat în 1994)	24

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 24 (reformatat în 1994) *Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a asigura prezentarea, în situațiile financiare ale unei entități, a informațiilor financiare necesare pentru a atrage atenția asupra posibilității ca poziția sa financiară și profitul sau pierderea să fi fost afectate de existența părților afiliate și de tranzacțiile și soldurile scadente cu aceste părți afiliate.

DOMENIUL DE APLICARE

2. *Prezentul standard se aplică în cazul:*

(a) *identificării relațiilor și a tranzacțiilor cu părțile afiliate;*

(b) *identificării soldurilor scadente între o entitate și părțile sale afiliate;*

(c) *identificării împrejurărilor în care se impune prezentarea informațiilor la literele (a) și (b)*

și

(d) *stabilirii informațiilor care trebuie prezentate privind aceste elemente.*

3. *Prezentul standard prevede prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părți afiliate și soldurile scadente ale părților afiliate în situațiile financiare separate ale unei societăți-mamă, ale unui asociat sau ale unui investitor în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale.*
4. Soldurile scadente și tranzacțiile între părți afiliate cu alte entități din cadrul unui grup sunt prezentate în situațiile financiare ale unei entități. Tranzacțiile și soldurile scadente ale părților afiliate în interiorul grupului sunt eliminate la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale grupului.

SCOPUL PREZENTĂRII INFORMAȚIILOR PRIVIND PĂRȚILE AFILIATE

IAS 24

5. Relațiile cu părți afiliate reprezintă o caracteristică normală a comerțului și a afacerilor. De exemplu, entitățile își desfășoară adesea secțiuni distincte ale activităților lor prin filiale, asocieri în participație și entități asociate. În această situație, capacitatea entității de a influența politicile financiare și de exploatare ale entității în care s-a investit se manifestă prin prezența controlului, a controlului comun sau a influenței semnificative.
6. Relația de afiliere poate avea efecte asupra profitului sau pierderii și asupra situației financiare a entității. Părțile afiliate pot încheia tranzacții pe care părțile neafiliate nu le-ar putea încheia. De exemplu, o entitate care vinde bunuri societății-mamă la prețul de cost ar putea să nu vândă în aceleași condiții unui alt client. De asemenea, tranzacțiile între părțile afiliate pot fi încheiate la valori diferite comparativ cu cele încheiate de părțile neafiliate.
7. Profitul sau pierderea și poziția financiară a unei entități pot fi afectate de o relație cu părți afiliate chiar dacă între acestea nu se desfășoară tranzacții. Simpla existență a relației poate fi suficientă pentru a afecta tranzacțiile entității cu alte părți. De exemplu, o filială poate înceta relațiile cu un partener comercial la achiziționarea de către societatea-mamă a unei filiale cu același profil ca și fostul partener comercial. În mod alternativ, o parte se poate abține să acționeze din cauza influenței semnificative a alteia – de exemplu, o filială poate primi instrucțiuni de la societatea-mamă să nu se angajeze în activități de cercetare și dezvoltare.
8. Din aceste considerente, cunoașterea tranzacțiilor, a soldurilor scadente și a relațiilor între părți afiliate pot afecta evaluările activităților unei entități de către utilizatorii situațiilor financiare, inclusiv evaluările riscurilor și ale posibilităților cu care se confruntă entitatea.

DEFINIȚII

9. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Parte afiliată: O parte este afiliată unei entități în cazul în care:

(a) *direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, partea:*

(i) *controlează entitatea, este controlată de entitate sau se află sub controlul comun al entității (aceasta include societățile-mamă, filialele sau filialele membre);*

(ii) *deține un interes într-o entitate care îi conferă o influență semnificativă asupra entității respective*

sau

(iii) *deține control comun asupra entității;*

(b) *partea este o entitate asociată (în conformitate cu definiția din IAS 28 Investiții în entitățile asociate) a entității;*

(c) *partea reprezintă o asociere în participație în care entitatea reprezintă un asociat (a se vedea IAS 31 Interese în asocierile în participației);*

(d) *partea reprezintă un membru al personalului-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă;*

(e) *partea reprezintă un membru apropiat al familiei persoanei menționate la litera (a) sau (d);*

IAS 24

- (f) partea reprezintă o entitate care este controlată, controlată în comun sau influențată semnificativ de oricare dintre persoanele menționate la litera (d) sau (e) sau pentru care puterea semnificativă de vot într-o astfel de entitate este deținută, direct sau indirect, de oricare din aceste persoane

sau

- (g) partea reprezintă un plan de beneficii post-angajare în favoarea angajaților entității sau a oricărei entități care este parte afiliată a entității.

O tranzacție cu părțile afiliate este un transfer de resurse, servicii sau obligații între părțile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preț.

Membrii apropiați ai familiei unei persoane sunt membrii familiei care se preconizează că vor influența sau vor fi influențați de persoana respectivă în raporturile lor cu entitatea. Aceștia pot fi:

- (a) partenerul de viață și copiii persoanei;
- (b) copiii partenerului de viață al persoanei

și

- (c) persoanele aflate în întreținerea persoanei sau a partenerului de viață al acesteia.

Compensarea include toate beneficiile angajaților (în conformitate cu definiția din IAS 19 Beneficiile angajaților), inclusiv beneficiile angajaților cărora li se aplică IFRS 2 Plata pe bază de acțiuni. Beneficiile angajaților reprezintă toate formele de contraprestație plătite, de plată sau oferite de entitate sau în numele său în schimbul serviciilor aduse entității. De asemenea, compensarea include și contraprestațiile plătite în numele societății-mamă a entității pentru entitatea respectivă. Compensația include:

- (a) beneficiile angajaților pe termen scurt, cum ar fi indemnizațiile, salariile și contribuțiile sociale, concediul anual plătit și concediul medical plătit, participarea la profit și prime (în cazul în care se plătesc în decursul a douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei), precum și beneficiile nemonetare (cum ar fi asistența medicală, cazarea, autoturisme, precum și bunuri și servicii gratuite sau subvenționate) pentru angajații actuali;
- (b) beneficiile post-angajare, cum ar fi pensiile, alte beneficii de pensionare, asigurări de viață post-angajare și asistență medicală post-angajare;
- (c) alte beneficii pe termen lung ale angajaților, care includ concediu pe termen lung pentru vechime în funcție sau concediu de studii, beneficii acordate pentru împlinirea unui număr de ani în funcție sau alte beneficii acordate pentru vechime în funcție, beneficii pentru perioada unor indisponibilități pe termen lung și, în cazul în care acestea nu se plătesc integral în decurs de douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei, participări la profit, prime și compensații amânate;
- (d) beneficiile acordate la încetarea contractului de muncă

și

- (e) plata pe bază de acțiuni.

Controlul reprezintă autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile sale.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

Personalul-cheie din conducere reprezintă persoanele care dețin autoritatea și responsabilitatea de a planifica, conduce și controla activitățile entității, direct sau indirect, inclusiv orice director (executiv sau având altă titlatură) al entității.

Influența semnificativă este capacitatea de a participa la procesul decizional privind politicile financiare și de exploatare ale unei entități, dar nu conferă control asupra politicilor respective. Influența semnificativă se poate dobândi prin participare la capital, prin statut sau prin contract.

10. Atunci când se ia în considerare fiecare relație posibilă cu părțile afiliate, atenția trebuie să se îndrepte asupra esenței acestei relații și nu numai asupra formei sale juridice.
11. În contextul prezentului standard, următoarele nu constituie, în mod necesar, părți afiliate:
 - (a) două entități care au în comun un director sau un alt membru al personalului-cheie din conducere, sub rezerva literelor (d) și (f) ale definiției „părților afiliate”;
 - (b) două entități asociate pentru simplul fapt că exercită controlul în comun asupra unei asocieri în participație;
 - (c) (i) finanțatorii;
 - (ii) syndicatele;
 - (iii) serviciile publice
 - și
 - (iv) departamentele și agențiile guvernamentale,

numai în baza raporturilor obișnuite pe care le au cu o entitate (deși acestea pot afecta libertatea de acțiune a entității sau pot să participe la procesul decizional al entității)

și

- (d) un client, furnizor, francizor, distribuitor sau agent general cu care o entitate desfășoară un volum semnificativ de activități economice, numai în virtutea dependenței economice rezultate.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

12. ***Relațiile între societățile-mamă și filiale sunt prezentate indiferent dacă au avut sau nu loc tranzacții între părțile afiliate în cauză. O entitate indică denumirea societății-mamă și, în cazul în care este diferită, cea a societății care deține controlul suprem în cadrul grupului. În cazul în care nici societatea-mamă, nici societatea care deține controlul suprem în cadrul grupului nu întocmesc situații financiare care să fie puse la dispoziția publicului, se prezintă și denumirea următoarei societăți-mamă imediat superioare, pe scară ierarhică, care își face publice situațiile financiare.***
13. Pentru a permite utilizatorilor de situații financiare să își formeze o opinie privind efectele relațiilor cu părți afiliate asupra unei entități, este oportun să se prezinte relația cu părți afiliate atunci când există o situație de control, indiferent dacă au existat sau nu tranzacții între părțile afiliate.
14. Identificarea relațiilor părților afiliate între societățile-mamă și filiale completează cerințele de prezentare a informațiilor din cadrul IAS 27, IAS 28 și IAS 31, care prevăd prezentarea și descrierea adecvată a investițiilor semnificative în filiale, entități asociate și entități controlate în comun.
15. Atunci când nici societatea-mamă, nici societatea care deține controlul suprem în cadrul grupului nu întocmesc situații financiare care să fie puse la dispoziția publicului, entitatea prezintă denumirea următoarei societăți-mamă, pe scară ierarhică, care își face publice aceste situații. Următoarea societate-mamă pe scara ierarhică este prima societate-mamă din grup care este imediat superioară societății-mamă care întocmește situații financiare consolidate ce se pun la dispoziția publicului.
16. ***O entitate prezintă informațiile privind modul de compensare a personalului-cheie din conducere per total și pentru fiecare dintre categoriile următoare:***
 - (a) ***beneficiile pe termen scurt ale angajaților;***
 - (b) ***beneficiile post-angajare;***

IAS 24

- (c) *alte beneficii pe termen lung;*
 - (d) *beneficiile acordate la încetarea contractului de muncă*
 - și
 - (e) *plata pe bază de acțiuni.*
17. *În cazul în care au existat tranzacții între părți afiliate, o entitate prezintă natura relației dintre părțile afiliate, precum și informații privind tranzacțiile și soldurile scadente necesare pentru înțelegerea efectului potențial al relației asupra situațiilor financiare. Aceste cerințe de prezentare a informațiilor completează cerințele de la punctul 16 privind prezentarea modului de compensare a personalului-cheie din conducere. Următoarele informații constituie minimul de informații care trebuie prezentate:*
- (a) *valoarea tranzacțiilor;*
 - (b) *valoarea soldurilor scadente și:*
 - (i) *clauzele și condițiile acestora, inclusiv existența eventualelor garanții, și natura contraprestației care se furnizează la decontare*
 - și
 - (ii) *detalii privind orice garanții acordate sau primite;*
 - (c) *provizioanele privind creanțele incerte aferente valorii soldurilor scadente*
 - și
 - (d) *cheltuiala recunoscută în cursul perioadei cu privire la creanțele nerecuperabile sau incerte datorate de părțile afiliate.*
18. *Informațiile prevăzute la punctul 17 sunt prezentate separat pentru fiecare dintre următoarele categorii:*
- (a) *societatea-mamă;*
 - (b) *entitățile care dețin controlul comun sau exercită o influență semnificativă asupra entității;*
 - (c) *filiale;*
 - (d) *entitățile asociate;*
 - (e) *asocierile în participație în care entitatea este asociată;*
 - (f) *personalul-cheie din conducere al entității sau al societății-mamă*
 - și
 - (g) *alte părți afiliate.*
19. *Clasificarea sumelor de plătit sau de încasat de la părți afiliate în diferite categorii, în conformitate cu punctul 18, completează cerința de prezentare din IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare pentru informațiile care trebuie prezentate fie în bilanț, fie în note. Categoriile sunt extinse pentru a permite o analiză mai amănunțită a soldurilor părților afiliate și pentru a se aplica tranzacțiilor cu părțile afiliate.*
20. *Următoarele sunt exemple de tranzacții care se prezintă în cazul în care sunt efectuate cu o parte afiliată:*
- (a) *cumpărări sau vânzări de bunuri (finite sau nu);*
 - (b) *cumpărări sau vânzări de proprietăți imobiliare sau de alte active;*

- (c) prestări sau achiziții de servicii;
 - (d) contracte de leasing;
 - (e) transferuri de cercetare și dezvoltare;
 - (f) transferuri în cadrul contractelor de licență;
 - (g) transferuri în cadrul contractelor de finanțare (inclusiv împrumuturi și aporturi de capital în numerar sau în natură);
 - (h) furnizarea de garanții personale și de garanții reale
și
 - (i) decontarea pasivelor în numele entității sau de către entitate în numele altei părți.
21. Se prezintă informații cu privire la faptul că tranzacțiile între părți afiliate au fost efectuate în condiții echivalente cu cele care predomină în tranzacțiile derulate în condiții de concurență normală numai în cazul în care aceste condiții pot fi dovedite.
22. ***Elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care este necesară prezentarea separată pentru a înțelege efectele tranzacțiilor între părți afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.***

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

23. ***O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.***

RETRAGEREA IAS 24 (REFORMATAT ÎN 1994)

24. Prezentul standard înlocuiește IAS 24 *Prezentarea informațiilor referitoare la tranzacțiile cu părțile afiliate* (reformatat în 1994).
-

Modificare la standardul IAS 30

Prezenta modificare se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezenta modificare se aplică și pentru perioada anterioară în cauză.

A1. În IAS 30 *Informații prezentate în situațiile financiare ale băncilor și ale instituțiilor financiare similare*, punctul 58 se modifică după cum urmează:

58. Atunci când banca desfășoară tranzacții cu părți afiliate, se recomandă prezentarea naturii relației cu părțile afiliate, precum și a informațiilor privind tranzacțiile și soldurile exigibile, necesare pentru înțelegerea efectelor potențiale ale relației asupra situațiilor financiare ale băncii. Informațiile sunt prezentate în conformitate cu IAS 24 și cuprind informații privind politica de creditare a unei bănci față de părțile afiliate și, în ceea ce privește tranzacțiile cu părți afiliate, sumele incluse în:

(a) ...

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 27

IAS 27

Situații financiare consolidate și individuale

CUPRINS	Puncte
Domeniul de aplicare	1-3
Definiții	4-8
Prezentarea situațiilor financiare consolidate	9-11
Domeniul de aplicare al situațiilor financiare consolidate	12-21
Proceduri de consolidare	22-36
Contabilizarea investițiilor în filiale, entități controlate în comun și entități asociate în situațiile financiare individuale	37-39
Prezentarea informațiilor	40-42
Data intrării în vigoare	43
Retragerea altor prevederi	44-45

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 27 (revizuit în 2000) *Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

1. **Prezentul standard trebuie aplicat la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate pentru un grup de entități aflate sub controlul unei societăți-mamă.**
2. Prezentul standard nu reglementează metodele de contabilizare pentru combinările de întreprinderi și efectele lor asupra consolidării, inclusiv fondul comercial care rezultă dintr-o combinare de întreprinderi (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*).
3. **Prezentul standard se aplică, de asemenea, în cazul contabilizării investițiilor în filiale, entități controlate în comun și entități asociate atunci când entitatea alege să prezinte situații financiare individuale sau atunci când reglementările locale o impun.**

DEFINIȚII

4. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup prezentate ca situații ale unei entități economice unice.

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități, cu scopul de a obține beneficii din activitățile sale.

Metoda costului este o metodă de contabilizare a unei investiții prin care investiția este recunoscută la cost. Investitorul recunoaște venitul din investiție numai în măsura în care îi sunt distribuite sume din profiturile cumulate ale entității în care s-a investit, apărute după data achiziției. Sumele distribuite care depășesc valoarea profiturilor cumulate sunt considerate o recuperare a investiției și sunt recunoscute ca o reducere a costului investiției.

Grupul cuprinde o societate-mamă și toate filialele ei.

IAS 27

Interesul minoritar este acea parte din profitul sau pierderea și din activele nete ale unei filiale care poate fi atribuită participațiilor la capitalurile proprii care nu sunt deținute, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, de societatea-mamă.

Societatea-mamă este o entitate care are una sau mai multe filiale.

Situațiile financiare individuale sunt situațiile financiare prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt înregistrate pe baza participării directe în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entităților în care s-a investit.

Filiala este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societate-mamă).

5. O societate-mamă sau o filială a acesteia poate fi un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun. În astfel de cazuri, situațiile financiare consolidate întocmite și prezentate în conformitate cu prezentul standard sunt, de asemenea, întocmite astfel încât să fie conforme cu IAS 28 Investiții în entități asociate și IAS 31 Interese în asocierile în participație.
6. În cazul unei entități descrise la punctul 5, situațiile financiare individuale sunt cele întocmite și prezentate suplimentar față de situațiile financiare menționate la punctul 5. Nu este necesar ca la situațiile respective să se anexeze situații financiare individuale sau să fie însoțite de situații financiare individuale.
7. Situațiile financiare ale unei entități care nu are o filială, o entitate asociată sau un interes de participație într-o entitate controlată în comun nu constituie situații financiare individuale.
8. O societate-mamă care este scutită, în conformitate cu punctul 10, de obligația de a prezenta situații financiare consolidate, poate prezenta numai situații financiare individuale drept singurele sale situații financiare.

PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

9. **O societate-mamă, cu excepția celeia menționate la punctul 10, prezintă situații financiare consolidate în care își consolidează investițiile în filiale în conformitate cu dispozițiile prezentului standard.**
10. **O societate-mamă nu este obligată să prezinte situații financiare consolidate numai în cazul în care:**
 - (a) **societatea-mamă este, la rândul ei, o filială deținută integral sau parțial de o altă entitate, iar ceilalți proprietari ai săi, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la faptul că societatea-mamă nu prezintă situații financiare consolidate și nu au obiecții cu privire la această situație;**
 - (b) **instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale societății-mamă nu sunt tranzacționate pe o piață publică [o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată (OTC), inclusiv piețele locale și regionale];**
 - (c) **societatea-mamă nu a depus și nici nu este în curs să depună situațiile financiare proprii la o comisie pentru valori mobiliare sau alt organism de reglementare, în vederea emiterii unui anumit tip de instrumente pe o piață publică**

și

 - (d) **societatea-mamă care deține controlul suprem în cadrul grupului sau orice societate-mamă intermediară întocmește situații financiare consolidate în vedere punerii la dispoziția publicului, întocmite în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.**
11. O societate-mamă care optează, în conformitate cu punctul 10, să nu prezinte situații financiare consolidate și să prezinte numai situații financiare individuale trebuie să îndeplinească cerințele de la punctele 37-42.

DOMENIUL DE APLICARE AL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE

12. **Situațiile financiare consolidate includ toate filialele societății-mamă, cu excepția celor menționate la punctul 16.**

13. Se presupune că există control atunci când societatea-mamă deține, direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din numărul de voturi ale unei entități, cu excepția situațiilor excepționale în care se poate demonstra în mod clar că acest tip de proprietate nu constituie control. Controlul există și atunci când societatea-mamă deține jumătate sau mai puțin din numărul de voturi ale unei entități, atunci când (*):
- (a) deține peste jumătate din drepturile de vot, în baza unui acord cu alți investitori;
 - (b) deține autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale entității prin statut sau contract;
 - (c) deține autoritatea de a numi sau a înlocui majoritatea membrilor din consiliul de administrație sau un organ de conducere echivalent cu acesta, iar controlul entității este exercitat de consiliu sau de acel organism echivalent
- sau
- (d) deține majoritatea drepturilor de vot la adunările consiliului de administrație sau ale organului de conducere echivalent, iar controlul entității este exercitate de consiliu sau de organul de conducere echivalent.
14. O entitate poate să dețină bonuri de subscriere (warante) de acțiuni, opțiuni de cumpărare de acțiuni, instrumente de datorie sau de capitaluri proprii care sunt convertibile în acțiuni ordinare sau poate deține alte instrumente similare care au capacitatea, în cazul exercitării sau al convertirii, de a conferi entității drept de vot sau de a reduce dreptul de vot al altor părți asupra politicilor financiare și de exploatare ale unei alte entități (drepturi potențiale de vot). Existența și efectul drepturilor potențiale de vot care se pot exercita sau converti la momentul actual, inclusiv drepturile potențiale de vot deținute de o altă entitate, sunt luate în considerare la evaluarea autorității unei entități de a controla politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități. Drepturile potențiale de vot nu se pot exercita sau converti la momentul actual atunci când, de exemplu, nu se pot exercita sau converti până la o anumită dată ulterioară sau până la producerea unui anumit eveniment din viitor.
15. Atunci când evaluează dacă drepturile potențiale de vot contribuie la control, entitatea examinează toate faptele și evenimentele (inclusiv condițiile de exercitare a drepturilor potențiale de vot și a oricăror alte angajamente contractuale, luate în considerare individual sau în combinație) care afectează drepturile potențiale de vot, cu excepția intenției conducerii și a capacității sale financiare de a exercita sau converti.
16. ***O filială este exclusă de la consolidare atunci când există dovezi din care să reiasă că (a) intenția este ca acest control să fie temporar deoarece filiala este achiziționată și deținută strict în scopul cedării în termen de douăsprezece luni de la achiziție și (b) conducerea caută în mod activ un cumpărător. Investițiile în astfel de filiale sunt clasificate ca investiții deținute pentru tranzacționare și sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.***
17. Atunci când o filială exclusă anterior de la consolidare în conformitate cu punctul 16 nu este cedată în termen de douăsprezece luni, ea este consolidată cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22). Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare achiziției sunt retratate în consecință.
18. O situație excepțională este cea în care o entitate poate să își fi găsit un cumpărător pentru o filială exclusă de la consolidare în conformitate cu punctul 16, însă poate să nu fi finalizat vânzarea în termen de douăsprezece luni de la achiziție din cauza necesității de a obține acordul autorităților de reglementare sau al altor autorități. Entitatea nu este obligată să consolideze o astfel de filială în cazul în care vânzarea este în curs de desfășurare la data bilanțului și nu există nici un motiv pentru a considera că nu va fi finalizată în scurt timp după data bilanțului.
19. O filială nu este exclusă de la consolidare numai pentru simplu motiv că investitorul este o organizație de capital de risc, un fond mutual, un fond de investiții sau o entitate similară.
20. O filială nu este exclusă de la consolidare pentru motivul că activitățile ei diferă de activitățile celorlalte entități din cadrul grupului. Prin consolidarea unor astfel de filiale și prezentarea în situațiile financiare consolidate a informațiilor suplimentare privind diversele activități economice ale filialelor se furnizează informații relevante pentru utilizatori. De exemplu, informațiile prevăzute în cadrul IAS 14 Raportarea pe segmente contribuie la explicarea semnificației diferitelor activități economice din cadrul grupului.

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-12 Consolidare - Entități cu scop special.

IAS 27

21. O societate-mamă pierde controlul atunci când pierde autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale entității în care a investit pentru a obține beneficii din activitățile acesteia. Pierderea controlului poate coincide sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de participare. De exemplu, pierderea poate surveni atunci când o filială se supune controlului efectuat de stat, o instanță, un administrator judiciar sau un organism de reglementare. De asemenea, ea poate surveni în urma unui acord contractual.

PROCEDURI DE CONSOLIDARE

22. La întocmirea situațiilor financiare consolidate, o entitate combină situațiile financiare ale societății-mamă cu cele ale filialelor sale element cu element, prin însumarea elementelor similare de active, pasive, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli. Pentru ca situațiile financiare consolidate să prezinte informațiile financiare privind grupul ca o entitate economică unică, se parcurg următoarele etape:

- (a) se elimină valoarea contabilă a investiției societății-mamă în fiecare filială și partea societății-mamă din capitalurile proprii ale fiecărei filiale (a se vedea IAS 22, care descrie modul de tratare a fondului comercial rezultat);
- (b) se identifică interesele minoritare în profitul sau pierderea filialelor consolidate pentru perioada de raportare și
- (c) se identifică interesele minoritare în activele nete ale filialelor consolidate separat de capitalurile proprii ale societății-mamă. Interesele minoritare în activele nete constau în:
 - (i) valoarea intereselor minoritare respective la data combinării inițiale, calculată în conformitate cu IAS 22 și
 - (ii) partea acționarilor minoritari din variațiile capitalurilor proprii de la data combinării.

23. Atunci când există drepturi potențiale de vot, cotele-parte din profit sau pierdere și din variațiile în capitalurile proprii alocate societății-mamă și intereselor minoritare se determină pe baza participațiilor actuale în capitalurile proprii și nu reflectă posibila exercitare sau conversie a drepturilor potențiale de vot.

24. Se elimină în totalitate soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile din interiorul grupului.

25. Se elimină în totalitate soldurile și tranzacțiile din cadrul grupului, inclusiv veniturile, cheltuielile și dividendele. Se elimină în totalitate profiturile și pierderile rezultate din tranzacțiile în cadrul grupului, care sunt recunoscute în active, cum ar fi stocurile și activele imobilizate. Pierderile din cadrul grupului pot indica o depreciere care trebuie recunoscută în situațiile financiare consolidate. IAS 12 *Impozitul pe profit* se aplică diferențelor temporare care apar din eliminarea profiturilor și a pierderilor rezultate din tranzacții în cadrul grupului.

26. *Situațiile financiare ale societății-mamă și ale filialelor sale utilizate la întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt întocmite pentru aceeași dată de raportare. Atunci când datele de raportare ale societății-mamă și ale filialei sunt diferite, filiala întocmește, în vederea consolidării, situații financiare suplimentare, pentru aceeași dată de raportare ca și situațiile financiare ale societății-mamă, cu excepția cazului în care este imposibil să se procedeze astfel.*

27. *În cazul în care, în conformitate cu punctul 26, situațiile financiare ale unei filiale folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate sunt întocmite la o dată de raportare diferită de data de raportare a societății-mamă, se operează ajustări pentru a ține seama de tranzacții sau evenimente semnificative care au loc între data respectivă și data situațiilor financiare ale societății-mamă. În orice caz, diferența dintre data de raportare a filialei și cea a societății-mamă nu trebuie să depășească trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferențe între datele de raportare trebuie să fie identice de la o perioadă la alta.*

28. *Situațiile financiare consolidate sunt întocmite prin utilizarea unor politici contabile uniforme pentru tranzacții similare și alte evenimente în situații similare.*

29. În cazul în care un membru al grupului folosește alte politici contabile decât cele adoptate în situațiile financiare consolidate pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare, în împrejurări similare, situațiile sale financiare sunt ajustate în mod adecvat în momentul în care sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate.
30. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate de la data achiziției acesteia, astfel cum este definită aceasta în IAS 22. Veniturile și cheltuielile unei filiale sunt incluse în situațiile financiare consolidate până la data la care societatea-mamă nu mai deține controlul asupra filialei. Diferența dintre încasările obținute din cedarea filialei și valoarea sa contabilă de la data cedării, inclusiv valoarea cumulată a eventualelor diferențe de curs valutar aferente filialei recunoscute în capitalurile proprii în conformitate cu IAS 21 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, este recunoscută în contul de profit și pierdere consolidat ca pierdere sau câștig din cedarea filialei.
31. ***O investiție financiară într-o entitate este contabilizată în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, de la data la care aceasta încetează să mai fie o filială, cu condiția să nu devină o entitate asociată, în conformitate cu definiția din IAS 28, sau o entitate controlată în comun, în conformitate cu definiția din IAS 31.***
32. ***Valoarea contabilă a investiției la data la care entitatea încetează să mai fie o filială este considerată drept cost, la evaluarea inițială, al unui activ financiar, în conformitate cu IAS 39.***
33. ***Interesele minoritare sunt prezentate în bilanșul consolidat ca element de capitaluri proprii separat de capitalurile proprii ale acționarilor societății-mamă. Interesele minoritare în profitul sau pierderea grupului se prezintă, de asemenea, separat.***
34. Profitul sau pierderea sunt atribuite acționarilor societății-mamă și intereselor minoritare. Dat fiind că ambele sunt componente ale capitalurilor proprii, valoarea atribuită intereselor minoritare nu reprezintă venit sau cheltuială.
35. Pierderile care revin și acționarilor minoritari într-o filială consolidată pot depăși interesul minoritar în capitalurile proprii ale filialei. Surplusul și orice alte pierderi care revin și acționarilor minoritari se impută interesului majoritar, cu excepția cazului în care acționarii minoritari au o obligație irevocabilă și capacitatea de a face o investiție suplimentară pentru a acoperi pierderile. În cazul în care, ulterior, filiala raportează profituri, aceste profituri se alocă interesului majoritar până la recuperarea părții din pierdere aferentă acționarilor minoritari care a fost anterior absorbită de acționarii majoritari.
36. În cazul în care o filială are acțiuni preferențiale cumulative în circulație, deținute de interese minoritare și clasificate drept capitaluri proprii, societatea-mamă își calculează partea din profituri sau pierderi după ajustările necesare pentru a ține seama de dividendele aferente acestor acțiuni, indiferent dacă acestea au fost declarate sau nu.

CONTABILIZAREA INVESTIȚIILOR ÎN FILIALE, ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN ȘI ENTITĂȚI ASOCIATE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE INDIVIDUALE

37. ***La întocmirea situațiilor financiare individuale, investițiile în filiale, entități controlate în comun și entități asociate sunt contabilizate:***
- (a) *la cost*
- sau*
- (b) *în conformitate cu IAS 39.*

Aceeași metodă contabilă se aplică pentru fiecare categorie de investiții.

38. Prezentul standard nu specifică entitățile care întocmesc situații financiare individuale pentru a fi puse la dispoziția publicului. Punctele 37 și 39-42 se aplică atunci când o entitate întocmește situații financiare individuale care sunt în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară. De asemenea, entitatea întocmește situații financiare consolidate care se pun la dispoziția publicului în conformitate cu cerințele punctului 9, cu excepția cazului în care se aplică excepția prevăzută la punctul 10.

IAS 27

39. Investițiile în entități controlate în comun și entități asociate care sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39 în situațiile financiare consolidate sunt contabilizate în același fel și în situațiile financiare individuale ale investitorului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

40. În situațiile financiare consolidate sunt prezentate următoarele informații:

- (a) faptul că o filială nu este consolidată în conformitate cu punctul 16;
 - (b) [eliminat]
 - (c) natura relației dintre societatea-mamă și o filială în cadrul căreia societatea-mamă nu deține, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, mai mult de jumătate din drepturile de vot;
 - (d) motivele pentru care deținerea în proprietate, direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, a mai mult de jumătate din numărul de voturi sau din drepturile potențiale de vot ale unei entități în care se investește, nu constituie control;
 - (e) data de raportare a situațiilor financiare ale unei filiale, atunci când situațiile financiare sunt folosite la întocmirea situațiilor financiare consolidate și sunt întocmite la o dată de raportare sau pentru o perioadă contabilă diferite de cele ale societății-mamă și motivul pentru utilizarea unei perioade contabile sau a unei date de raportare diferite
- și
- (f) natura și amploarea restricțiilor semnificative (de exemplu cele ce rezultă din angajamente de împrumut sau cerințe reglementare) cu privire la capacitatea filialelor de a transfera fonduri societății-mamă, sub forma dividendelor în numerar sau de a rambursa împrumuturi sau avansuri.

41. La întocmirea situațiilor financiare individuale ale unei societăți-mamă care, în conformitate cu punctul 10, optează să nu întocmească situații financiare consolidate, situațiile financiare individuale prezintă următoarele informații:

- (a) faptul că situațiile financiare sunt situații financiare individuale; că s-a făcut uz de excepția de la consolidare; denumirea și țara de înregistrare sau de reședință ale entității ale cărei situații financiare consolidate, care sunt în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară, au fost întocmite în vederea punerii la dispoziția publicului; și adresa de la care pot fi obținute situațiile financiare consolidate în cauză;
- (b) o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv denumirea, țara de înregistrare sau de reședință, cota-parte a participării la capitalurile proprii și, în cazul în care există diferențe, cota-parte din drepturile de vot deținute

și

- (c) o descriere a metodei utilizate pentru a contabiliza investițiile enumerate la litera (b).

42. Atunci când o societate-mamă (cu excepția celei reglementate la punctul 41), un asociat cu o participare într-o entitate controlată în comun sau un investitor într-o entitate asociată întocmește situații financiare individuale, situațiile financiare individuale în cauză prezintă următoarele informații:

- (a) faptul că situațiile respective sunt situații financiare individuale și motivele pentru care sunt întocmite situațiile financiare respective, deși acest lucru nu este prevăzut de reglementări;
- (b) o listă cu investițiile semnificative în filiale, entități controlate în comun și entități asociate, inclusiv denumirea, țara de înregistrare sau de reședință, cota-parte a participării la capitalurile proprii și, în cazul în care există diferențe, cota-parte din drepturile de vot deținute

și

- (c) o descriere a metodei folosite pentru contabilizarea investițiilor enumerate la litera (b)

și identifică situațiile financiare, întocmite în conformitate cu punctul 9 din prezentul standard, IAS 28 și IAS 31, la care se referă.

IAS 27

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

43. O entitate aplică prezentul standard pe perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

44. Prezentul standard înlocuiește IAS 27 *Situații financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în filiale* (revizuit în 2000).
45. Prezentul standard înlocuiește SIC-33 *Consolidarea și metoda punerii în echivalență - Drepturi potențiale de vot și alocarea participațiilor în capitalurile proprii*.
-

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pe perioadelor de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. În IAS 22 *Combinări de întreprinderi*, punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. În sensul prezentului standard, următoarele noțiuni au următorul înțeles:

...

O filială este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societatea-mamă).

Interesul minoritar este acea parte din profitul sau pierderea și din activele nete ale unei filiale care poate fi atribuită participațiilor la capitalurile proprii care nu sunt deținute, în mod direct sau indirect, prin intermediul unor filiale, de către societatea-mamă.

A2. [Modificarea nu se aplică standardelor publicate anterior].

A3. SIC-12 *Consolidare - Entități cu scop special* se modifică după cum urmează.

Trimiterea se modifică după cum urmează:

Trimitere: IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*

Punctele 9, 10 și 11 se modifică după cum urmează:

9. În contextul unei ESS, controlul poate apărea prin predeterminarea activităților acesteia (funcționarea în regim de „pilot automat”) sau în alt mod. IAS 27.13 indică anumite situații care determină deținerea controlului chiar în cazurile în care o entitate deține jumătate sau mai puțin din drepturile de vot ale unei entități. În mod similar, controlul poate exista și în cazurile în care o entitate deține o parte nesemnificativă sau nu deține nimic din capitalurile proprii ale ESS. Aplicarea conceptului de control necesită, în fiecare caz, utilizarea raționamentului profesional ținând seama de toți factorii relevanți.
10. Pe lângă situațiile descrise în IAS 27.13, următoarele împrejurări, de exemplu, pot indica o relație în care o entitate controlează o ESS și, în consecință, trebuie să consolideze ESS (în apendicele la prezenta interpretare sunt furnizate îndrumări suplimentare):
 - (a) în esență, activitățile ESS se derulează în numele entității, în funcție de necesitățile economice specifice, astfel încât entitatea să obțină beneficii din activitatea desfășurată de ESS;
 - (b) în esență, entitatea deține puterea de decizie pentru a obține majoritatea beneficiilor rezultate din activitatea ESS sau, prin instituirea unui mecanism de tipul „pilot automat”, entitatea a delegat dreptul de luare a deciziilor;
 - (c) în esență, entitatea are dreptul de a obține majoritatea beneficiilor ESS și, prin urmare, poate fi expusă riscurilor aferente activităților desfășurate de ESS

sau

- (d) în esență, entitatea reține majoritatea riscurilor reziduale sau aferente drepturilor de proprietate aferente ESS sau activelor acesteia, pentru a obține beneficii în urma activităților sale.

11. [Eliminat]

IAS 27

- A4. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, care erau în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea curentă a IAS 27 *Situații financiare consolidate și contabilizarea investițiilor în filiale* se modifică și devin trimeri la IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*.
-

IAS 28

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 28

Investiții în entitățile asociate

CUPRINS	Puncte
Domeniul de aplicare	1
Definiții	2-12
Influență semnificativă	6-10
Metoda punerii în echivalență	11-12
Aplicarea metodei punerii în echivalență	13-36
Pierderi din depreciere	31-34
Situații financiare individuale	35-36
Prezentarea informațiilor	37-40
Data intrării în vigoare	41
Retragerea altor prevederi	42-43

Prezentul standard înlocuiește IAS 28 (revizuit în 2000) *Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate* și ar trebui aplicat pentru perioadele de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

1. *Prezentul standard se aplică la contabilizarea investițiilor în entitățile asociate. Cu toate acestea, standardul nu se aplică investițiilor în entitățile asociate deținute de:*

(a) *organizații de capital de risc*

sau

(b) *fonduri mutuale, fonduri de investiții și entități similare, inclusiv fonduri de asigurări cu componentă de investiții*

care, la recunoașterea inițială, sunt considerate la valoarea justă prin contul de profit și pierdere sau sunt clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare și contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. Astfel de investiții sunt evaluate la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările în valoarea justă recunoscute în contul de profit și pierdere din perioada modificărilor.

DEFINIȚII

2. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

O entitate asociată este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, asupra căreia investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici o filială a investitorului, nici o participație într-o asocieră în participație.

Situațiile financiare consolidate sunt situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca și cele ale unei entități economice unice.

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile acesteia.

Metoda punerii în echivalență este o metodă contabilă conform căreia investiția este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior ținând seama de schimbările survenite după achiziție în cota ce revine investitorului din activele nete ale entității în care a investit. Profitul sau pierderea investitorului include cota investitorului din profitul și pierderea entității în care a investit.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau de un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate pe baza participației directe în capitalurile proprii și nu pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entităților în care s-a investit.

Influența semnificativă este autoritatea de a participa la procesul de luare a deciziilor privind politica financiară și de exploatare a entității în care s-a investit, dar nu reprezintă control sau control comun asupra acestor politici.

O filială este o entitate, inclusiv o entitate fără personalitate juridică, cum ar fi un parteneriat, care este controlată de o altă entitate (denumită societate-mamă).

3. Situațiile financiare în care se aplică metoda punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale, după cum nu sunt nici situații financiare ale unei entități care nu are o filială, entități asociate sau participații într-o asocierie în participație.
4. Situațiile financiare individuale sunt cele prezentate în plus față de situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situațiile financiare în care participațiile asociaților într-o asocierie în participație sunt consolidate proporțional. Situațiile financiare individuale pot sau nu să însoțească situațiile financiare respective sau să fie anexate sau nu acestora.
5. Entitățile care sunt exceptate de la consolidare, în conformitate cu punctul 10 din IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*, de la aplicarea consolidării proporționale, în conformitate cu punctul 2 din IAS 31 *Interese în asocierile în participație* sau de la aplicarea metodei punerii în echivalență, în conformitate cu punctul 13 litera (c) din prezentul standard, pot prezenta situații financiare individuale ca situații financiare unice.

Influență semnificativă

6. În cazul în care un investitor deține, direct sau indirect (de exemplu, prin intermediul unor filiale), cel puțin 20 % din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care se poate demonstra clar că nu este cazul. Invers, în cazul în care investitorul deține, direct sau indirect (de exemplu prin intermediul unor filiale), mai puțin de 20 % din drepturile de vot ale entității în care a investit, se presupune că investitorul nu exercită o influență semnificativă, cu excepția cazului în care poate fi clar demonstrată o astfel de influență. O participație substanțială sau majoritară a unui alt investitor nu exclude neapărat posibilitatea ca un investitor să exercite o influență semnificativă.
7. Existența influenței semnificative exercitate de către un investitor este semnalată, de obicei, prin una sau mai multe din următoarele modalități:
 - (a) reprezentarea în consiliul de administrație sau în organul de conducere echivalent al entității în care a investit;
 - (b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor privind dividendele și alte distribuții;
 - (c) tranzacții semnificative între investitor și entitatea în care a investit;
 - (d) schimbul de personal de conducere
sau
 - (e) furnizarea unor informații tehnice esențiale.

IAS 28

8. O entitate poate deține bonuri de subscriere (warante) de acțiuni, opțiuni de cumpărare de acțiuni, instrumente de capitaluri proprii sau de datorii care pot fi convertite în acțiuni ordinare sau alte instrumente financiare similare care au potențialul, dacă sunt exercitate sau convertite, să îi confere entității drepturi de vot suplimentare sau să reducă ponderea de vot a altei părți cu privire la politicile financiare și de exploatare ale unei alte entități (adică drepturi de vot potențiale). Existența și efectul drepturilor potențiale de vot care se pot exercita sau converti la momentul prezent, inclusiv drepturile potențiale de vot deținute de alte entități, se iau în considerare atunci când se evaluează dacă o entitate are sau nu o influență semnificativă. Drepturile de vot potențiale nu se pot exercita sau converti la momentul prezent în cazul în care, de exemplu, ele nu pot fi exercitate sau convertite până la o anumită dată din viitor sau până la apariția unui eveniment viitor.
9. Atunci când evaluează dacă drepturile potențiale de vot contribuie la exercitarea unei influențe semnificative, entitatea analizează toate faptele și împrejurările (inclusiv condițiile de exercitare a drepturilor potențiale de vot și alte acorduri contractuale, analizate separat sau în combinație) care afectează drepturile potențiale, mai puțin intenția conducerii și capacitatea financiară de a exercita sau de a converti aceste drepturi.
10. O entitate își pierde influența semnificativă asupra unei entități în care a investit atunci când își pierde autoritatea de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de exploatare ale entității în care a investit. Pierderea influenței semnificative poate coincide sau nu cu o modificare a nivelurilor absolute sau relative de participare. De exemplu, pierderea poate apărea atunci când o entitate asociată face obiectul unui control efectuat de stat, justiție, un administrator judiciar sau un organism de reglementare. De asemenea, ea poate să apară în urma unui acord contractual.

Metoda punerii în echivalență

11. În conformitate cu metoda punerii în echivalență, investiția într-o entitate asociată este înregistrată inițial la cost, iar valoarea contabilă este majorată sau redusă pentru a reflecta cota investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit după data achiziției. Cota investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit este recunoscută în pierderea sau profitul investitorului. Sumele distribuite din profit și primite de la entitatea în care s-a investit reduc valoarea contabilă a investiției. Ajustările valorii contabile pot fi, de asemenea, necesare în cazul modificării participației proporționale a investitorului în entitatea în care a investit, survenite în urma unor variații ale capitalurilor proprii ale entității în care a investit care nu au fost incluse în profitul sau pierderea acesteia. Printre astfel de variații se numără și cele rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale și din diferențele rezultate din conversia într-o valută. Partea investitorului din aceste variații este recunoscută direct în capitalurile proprii ale investitorului.
12. În cazul în care există drepturi potențiale de vot, partea investitorului din profiturile sau pierderile entității în care a investit și din variațiile apărute în capitalurile proprii ale entității în care a investit se stabilește pe baza intereselor actuale în capitalurile proprii și nu reflectă eventuala exercitare sau conversie a drepturilor potențiale de vot.

APLICAREA METODEI PUNERII ÎN ECHIVALENȚĂ

13. **O investiție într-o entitate asociată este contabilizată prin metoda punerii în echivalență, cu excepția cazurilor în care:**
 - (a) *există dovezi din care rezultă că investiția este achiziționată și deținută strict în vederea vânzării în termen de douăsprezece luni de la data achiziției și conducerea caută în mod activ un cumpărător;*
 - (b) *se aplică excepția de la punctul 10 din IAS 27, prin care se permite unei societăți-mamă care deține o investiție într-o entitate asociată să nu prezinte situații financiare consolidate*

sau
 - (c) *se aplică toate criteriile următoare:*
 - (i) *investitorul este o filială deținută integral sau parțial de către o altă entitate, iar ceilalți proprietari, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la faptul că investitorul nu aplică metoda punerii în echivalență și au nici o obiecție cu privire la aceasta;*
 - (ii) *instrumentele de datorie și de capitaluri proprii ale investitorului nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori locală sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată, inclusiv piețe locale și regionale);*

(iii) *investitorul nu a depus și nu urmează să depună situațiile financiare la o comisie de valori mobiliare sau un alt organism de reglementare, în vederea emiterii unui tip de instrumente pe o piață publică*

și

(iv) *o societate-mamă care deține controlul suprem în cadrul unui grup sau o societate-mamă intermediară a investitorului întocmește situații financiare consolidate care să se pună la dispoziția publicului și care să fie conforme cu standardele internaționale de raportare financiară.*

14. *Investițiile descrise la punctul 13 litera (a) sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării și sunt contabilizate în conformitate cu IAS 39.*
15. Atunci când o investiție într-o entitate asociată clasificată anterior în conformitate cu IAS 39 nu este cedată în decurs de douăsprezece luni, aceasta este contabilizată prin metoda punerii în echivalență cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*). Situațiile financiare pentru perioadele anterioare achiziției sunt retratate în consecință.
16. O situație excepțională este cea în care o entitate poate să fi găsit un cumpărător pentru o entitate asociată descrisă la punctul 13 litera (a), dar poate să nu fi finalizat vânzarea în termen de douăsprezece luni din cauza necesității de a obține aprobarea autorităților de reglementare sau a altor autorități. Entitatea nu are obligația să aplice metoda punerii în echivalență pentru o investiție într-o astfel de entitate asociată în cazul în care vânzarea este în curs la data bilanțului și nu există motive să se considere că nu va fi finalizată în scurt timp după data bilanțului.
17. Recunoașterea veniturilor pe baza sumelor distribuite primite poate să nu constituie o măsură adecvată a veniturilor obținute de către un investitor din investiția într-o entitate asociată, deoarece sumele repartizate primite ar putea să nu aibă un raport semnificativ cu performanța entității asociate. Dat fiind că investitorul are o influență semnificativă asupra entității asociate, acesta este interesat de performanța entității asociate și, implicit, de rentabilitatea investiției sale. Investitorul contabilizează interesul respectiv prin extinderea domeniului de aplicare al situațiilor sale financiare pentru a include partea sa din profitul sau pierderea unei astfel de entități asociate. Prin urmare, aplicarea metodei punerii în echivalență furnizează mai multe informații cu privire la activele nete și profitul sau pierderea investitorului.
18. *Un investitor încetează să utilizeze metoda punerii în echivalență de la data la care nu mai exercită o influență semnificativă asupra unei entități asociate și, începând de la data respectivă, contabilizează investiția în conformitate cu IAS 39, cu condiția ca entitatea asociată să nu devină filială sau asociere în participație în conformitate cu definiția din IAS 31.*
19. *Valoarea contabilă a investiției la data la care aceasta încetează să fie o entitate asociată este considerată ca și cost al acesteia la recunoașterea inițială ca activ financiar în conformitate cu IAS 39.*
20. Multe din procedurile adecvate pentru aplicarea metodei punerii în echivalență sunt similare procedurilor de consolidare descrise în cadrul IAS 27. De asemenea, conceptele care stau la baza procedurilor folosite la contabilizarea achiziției unei filiale sunt, de asemenea, adoptate la contabilizarea achiziției unei investiții într-o entitate asociată.
21. Partea unui grup într-o entitate asociată este valoarea agregată a pachetelor de acțiuni deținute de societatea-mamă și de filialele sale în entitatea asociată respectivă. Acțiunile altor entități asociate ale grupului sau ale asocierilor prin participație nu sunt luate în considerare. Atunci când o entitate asociată deține filiale, entități asociate sau asocieri în participație, profitul sau pierderea și activele nete luate în considerare la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt cele recunoscute în situațiile financiare ale entității asociate (inclusiv cota de profit sau pierdere a entității asociate, precum și activele nete ale entităților sale asociate și asocierilor în participație) după efectuarea ajustărilor necesare pentru a se putea pune în aplicare politici contabile uniforme (a se vedea punctele 26 și 27).
22. Profiturile și pierderile ce rezultă din tranzacțiile „în aval” și „în amonte” dintre un investitor (inclusiv filialele sale consolidate) și o entitate asociată sunt recunoscute în situațiile financiare ale investitorului numai în funcție de participațiile altor investitori neafiliați în entitatea asociată în cauză. Tranzacțiile „în amonte” sunt, de exemplu, vânzările de active de la o entitate asociată către un investitor. Tranzacțiile „în aval” sunt, de exemplu, vânzările de active de la un investitor către o entitate asociată. Cota investitorului din profitul sau pierderea entității asociate rezultate din aceste tranzacții este eliminată.

IAS 28

23. O investiție într-o entitate asociată este contabilizată prin metoda punerii în echivalență de la data la care devine entitate asociată. În momentul achiziționării investiției, orice diferență (pozitivă sau negativă) dintre costul investiției și partea investitorului din valorile juste ale activelor nete identificabile ale entității asociate este tratată ca fond comercial (a se vedea IAS 22). Fondul comercial aferent unei entități asociate este inclus în valoarea contabilă a investiției. Se efectuează ajustări adecvate pentru partea investitorului din profiturile sau pierderile în urma achiziției pentru a contabiliza, de exemplu, amortizarea activelor amortizabile, pe baza valorilor lor juste la data achiziției.
24. *Atunci când aplică metoda punerii în echivalență, investitorul utilizează cele mai recente situații financiare disponibile ale entității asociate. În cazul în care datele de raportare ale investitorului și ale entității asociate sunt diferite, entitatea asociată întocmește, în vederea utilizării de către investitor, situații financiare la aceeași dată ca și situațiile financiare ale investitorului, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil.*
25. *Atunci când, în conformitate cu punctul 24, situațiile financiare ale unei entități asociate utilizate la aplicarea metodei punerii în echivalență sunt întocmite la o dată de raportare diferită de cea a investitorului, se efectuează ajustări în ceea ce privește efectele tranzacțiilor sau ale evenimentelor semnificative care survin între data respectivă și data situațiilor financiare ale investitorului. În orice caz, diferența între data de raportare a entității asociate și cea a investitorului nu trebuie să fie mai mare de trei luni. Durata perioadelor de raportare și orice diferențe care apar între datele de raportare trebuie să fie aceleași de la o perioadă la alta.*
26. *Situațiile financiare ale investitorului sunt întocmite prin utilizarea unor politici contabile uniforme pentru tranzacții și evenimente similare care apar în împrejurări similare.*
27. În cazul în care o entitate asociată utilizează politici contabile diferite de cele ale investitorului pentru tranzacții sau evenimente similare care apar în împrejurări similare, se efectuează ajustări astfel încât politicile contabile ale entității asociate să fie conforme cu cele ale investitorului atunci când investitorul utilizează situațiile financiare ale entității asociate la aplicarea metodei punerii în echivalență.
28. În cazul în care o entitate asociată are acțiuni preferențiale cumulative în circulație care sunt deținute de alte părți decât investitorul și sunt clasificate ca făcând parte din capitalurile proprii, investitorul își calculează cota de profit sau pierdere după ce efectuează ajustări care să țină seama de dividendele aferente unor astfel de acțiuni, indiferent dacă dividendele au fost declarate sau nu.
29. În cazul în care partea investitorului din pierderile unei entități asociate este egală sau mai mare decât participația sa în entitatea asociată, investitorul încetează să recunoască cota sa din pierderile viitoare. Participația într-o entitate asociată este valoarea contabilă a investiției în entitatea asociată, în conformitate cu metoda punerii în echivalență, precum și orice interese pe termen lung care, în fond, fac parte din investiția netă a investitorului în entitatea asociată. De exemplu, un element a cărui decontare nu este nici planificată și nici preconizată să aibă loc într-un viitor apropiat este, în fond, o extindere a investiției entității în entitatea asociată respectivă. Astfel de elemente pot să includă acțiuni preferențiale, creanțe sau împrumuturi pe termen lung, însă nu includ creanțe comerciale, datorii comerciale sau orice creanță pe termen lung pentru care există garanții reale adecvate, cum ar fi împrumuturile garantate. Pierderile recunoscute în conformitate cu metoda punerii în echivalență ca depășind investiția investitorului în acțiuni ordinare se aplică celorlalte componente ale participației investitorului într-o entitate asociată în ordinea inversă a vechimii lor (prioritatea la lichidare).
30. După ce participația investitorului este redusă la zero, pierderile suplimentare fac obiectul unui provizion și se recunoaște un pasiv doar în măsura în care investitorul și-a asumat obligații legale sau implicite sau a efectuat plăți în numele entității asociate. În cazul în care, ulterior, entitatea asociată înregistrează profituri, investitorul reia contabilizarea cotei sale din profiturile respective numai după ce aceasta acoperă cota din pierderile nerecunoscute.

Pierderi din depreciere

31. După aplicarea metodei punerii în echivalență, inclusiv după recunoașterea pierderilor entității asociate în conformitate cu punctul 29, investitorul aplică cerințele din IAS 39 pentru a stabili dacă este necesară recunoașterea vreunei pierderi suplimentare din depreciere cu privire la investiția netă a investitorului în entitatea asociată.
32. De asemenea, investitorul aplică cerințele din IAS 39 pentru a determina dacă este recunoscută vreo pierdere suplimentară din depreciere cu privire la participația investitorului în entitatea asociată, care nu face parte din investiția netă, precum și suma respectivei pierderi din depreciere.

33. În cazul în care aplicarea cerințelor din IAS 39 indică faptul că investiția se poate deprecia, o entitate aplică IAS 36 *Deprecierea activelor*. Pentru determinarea valorii de utilitate a investiției, o entitate estimează:

- (a) cota sa din valoarea curentă a fluxurilor viitoare estimate de trezorerie, preconizate a fi generate de către entitatea în care s-a investit, inclusiv fluxurile de trezorerie rezultate din activitățile entității în care s-a investit și încasările din eventuala cedare a investiției

sau

- (b) valoarea curentă a fluxurilor viitoare estimate de trezorerie, preconizate a fi generate de dividendele care urmează a fi primit pentru investiție și de eventuala cedare a acesteia.

Folosind prezumții adecvate, ambele metode furnizează același rezultat. Orice pierdere din depreciere rezultată în ceea ce privește investiția este alocată în conformitate cu IAS 36. Prin urmare, pierderea este alocată, mai întâi, fondului comercial rezidual (a se vedea punctul 23).

34. Valoarea recuperabilă a unei investiții într-o entitate asociată este evaluată pentru fiecare entitate asociată în parte, cu excepția cazului în care o entitate asociată nu generează, din activități continue, intrări de numerar care să fie în mare măsură independente de cele generate de alte active ale entității.

Situații financiare individuale

35. **O investiție într-o entitate asociată este contabilizată în situațiile financiare individuale ale unui investor în conformitate cu punctele 37-42 din IAS 27.**

36. Prezentul standard nu numește entitățile care întocmesc situații financiare individuale în vederea punerii lor la dispoziția publicului.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

37. **Sunt prezentate următoarele informații:**

- (a) **valoarea justă a investițiilor în entitățile asociate pentru care există cotații de preț publicate;**
- (b) **informații financiare rezumate ale entităților asociate, inclusiv valorile agregate ale activelor, ale pasivelor, ale veniturilor și ale profitului sau pierderii;**
- (c) **motivele pentru care este infirmată prezumția că un investor nu exercită o influență semnificativă în cazul în care investorul deține, în mod direct sau indirect, prin intermediul filialelor, mai puțin de 20 % din drepturile reale sau potențiale de vot ale entității în care s-a realizat investiția, însă concluzionează că deține o influență semnificativă;**
- (d) **motivele pentru care este infirmată prezumția că un investor exercită o influență semnificativă în cazul în care investorul deține, în mod direct sau indirect, prin intermediul filialelor, 20 % sau mai mult din drepturile de vot reale sau potențiale ale entității în care s-a realizat investiția, însă concluzionează că nu exercită o influență semnificativă;**
- (e) **data de raportare a situațiilor financiare ale unei entități asociate, atunci când aceste situații financiare se utilizează la aplicarea metodei punerii în echivalență și sunt întocmite de la o dată de raportare sau pentru o perioadă diferită de cele a investorului, precum și motivul utilizării unei date de raportare sau a unei perioade diferite;**
- (f) **natura și amploarea restricțiilor semnificative (de exemplu, cele care rezultă din acorduri de împrumut sau din cerințe reglementare) privind capacitatea entităților asociate de a transfera fonduri către investor sub formă de dividende în numerar sau de rambursări de împrumuturi sau avansuri;**
- (g) **cota nerecunoscută din pierderile unei entități asociate, atât pentru perioada respectivă, cât și cumulată, în cazul în care un investor a încetat recunoașterea cotei sale din pierderile entității asociate;**

IAS 28

- (h) *faptul că o entitate asociată nu este contabilizată prin metoda punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13*
- și
- (i) *informații financiare rezumate ale entităților asociate, fie individual, fie pe grupuri, care nu sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență, inclusiv valorile activelor totale, ale pasivelor totale, ale veniturilor și ale profiturilor sau pierderilor.*
38. *Investițiile în entități asociate contabilizate prin metoda punerii în echivalență sunt clasificate ca active imobilizate. Cota investitorului din profiturile sau pierderile unor astfel de entități asociate, precum și valoarea contabilă a acestor investiții, sunt prezentate separat. Cota investitorului din activitățile întrerupte ale unor astfel de entități asociate sunt, de asemenea, prezentate separat.*
39. *Cota investitorului din modificările recunoscute direct în capitalul propriu ale entității asociate este recunoscută de către investitor direct în capitalul propriu și este prezentată în declarația privind modificările în capitalurile proprii, în conformitate cu cerințele din IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare.*
40. *În conformitate cu IAS 37 Provizioane, pasive contingente și active contingente, investitorul prezintă următoarele informații*
- (a) *cota proprie din pasivele contingente ale unei entități asociate asumate împreună cu alți investitori*
- și
- (b) *acele pasive contingente care apar pentru că investitorul este solidar responsabil pentru toate sau pentru o parte din pasivele entității asociate.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

41. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

42. *Prezentul standard înlocuiește IAS 28 Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate (revizuit în 2000).*
43. *Prezentul standard înlocuiește următoarele interpretări:*
- (a) *SIC-3 Eliminarea profiturilor și a pierderilor nerealizate din tranzacțiile cu entitățile asociate;*
- (b) *SIC-20 Aplicarea metodei punerii în echivalență - recunoașterea pierderilor*
- și
- (c) *SIC-33 Consolidarea și metoda punerii în echivalență - drepturi de vot potențiale și alocarea participațiilor în capitalurile proprii.*
-

APENDICE

IAS 28

Modificări aduse altor prevederi

Prezentele modificări din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, prezentele modificări se aplică și pentru perioada anterioară respectivă.

- A1. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actualizată a IAS 28 *Contabilitatea investițiilor în entitățile asociate* se interpretează ca trimeri la IAS 28 *Investiții în entitățile asociate*.
-

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 31

Participații în asocierile în participație

CUPRINS	Puncte
Domeniul de aplicare	1
Definiții	3-12
Forme de asocieri în participație	7
Control comun	8
Înțelegeri contractuale	9-12
Activități controlate în comun	13-17
Active controlate în comun	18-23
Entități controlate în comun	24-47
Situațiile financiare ale unui asociat	30-45
Consolidarea proporțională	30-37
Metoda punerii în echivalență	38-41
Excepții de la consolidarea proporțională și de la metoda punerii în echivalență	42-45
Situațiile financiare individuale ale unui asociat	46-47
Tranzacții între un asociat și o asocierie în participație	48-50
Raportarea participațiilor în asocierile în participație în situațiile financiare ale unui investitor	51
Administratorii asocierilor în participație	52-53
Prezentarea informațiilor	54-57
Data intrării în vigoare	58
Retragerea standardului IAS 31 (revizuit în 2000)	59

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 31 (revizuit în 2000) Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

DOMENIUL DE APLICARE

- Prezentul standard se aplică la contabilizarea intereselor în asocierile în participație și la raportarea activelor, a pasivelor, a veniturilor și a cheltuielilor în situațiile financiare ale asociaților și ale investitorilor, indiferent de structurile sau formele sub care se desfășoară activitățile asocierii în participație. Cu toate acestea, el nu se aplică participațiilor asociaților în entități controlate în comun deținute de:**

(a) organizații de capital de risc

sau

(b) fonduri mutuale, fonduri de investiții sau entități similare, inclusiv fonduri de asigurare cu componentă de investițiicare, la recunoașterea inițială, sunt desemnate la valoarea justă prin profit sau pierdere

sau sunt clasificate ca fiind deținute pentru tranzacționare și contabilizate în conformitate cu IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare. Acest tip de investiții este evaluat la valoarea justă în conformitate cu IAS 39, cu modificările în valoarea justă recunoscute în profit sau pierdere pentru perioada în care s-a produs modificarea.

2. Un asociat cu o participație într-o entitate controlată în comun este exceptat de la punctele 30 (consolidare proporțională) și 38 (metoda punerii în echivalență) în cazul în care îndeplinește următoarele condiții:

- (a) există dovezi din care rezultă că participația este achiziționată și deținută strict în vederea cedării în termen de douăsprezece luni de la achiziție și conducerea caută în mod activ un cumpărător;
- (b) se aplică excepția de la punctul 10 din IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale care permite unei societăți-mamă ce deține și o participație într-o entitate controlată în comun să nu prezinte situații financiare consolidate

sau

- (c) se aplică toate criteriile următoare:

- (i) asociatul este o filială deținută integral sau parțial de către o altă entitate și proprietarii săi, inclusiv cei care, în alte condiții, nu au drept de vot, au fost informați cu privire la neaplicarea de către asociat a consolidării proporționale sau a metodei punerii în echivalență și nu au nici o obiecție cu privire la această situație;
- (ii) instrumentele de datorie sau de capitaluri proprii ale asociatului nu sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață extrabursieră nereglementată – OTC – inclusiv piețele locale și regionale);
- (iii) asociatul nu a prezentat și nu urmează să își prezinte situațiile financiare unei comisii pentru valori mobiliare sau altui organism de reglementare, în vederea emisiunii unei categorii de instrumente pe o piață publică
- și
- (iv) societatea-mamă care deține controlul suprem în cadrul grupului sau orice societate-mamă intermediară a asociatului întocmește situații financiare consolidate disponibile publicului în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.

DEFINIȚII

3. În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:

Controlul este autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale unei activități economice în scopul obținerii de beneficii.

Metoda punerii în echivalență este o metodă de contabilitate prin intermediul căreia o participație într-o entitate controlată în comun este înregistrată inițial la cost și ajustată ulterior în funcție de variația ulterioară achiziției a cotei asociatului din activele nete ale entității controlate în comun. Profitul sau pierderea unui asociat includ cota acestuia din profitul sau pierderea entității controlate în comun.

Un investitor într-o asocierie în participație este un participant la o asocierie în participație care nu deține control comun asupra asocierii în cauză.

Controlul comun reprezintă modalitatea contractuală de repartizare a controlului asupra unei activități economice.

IAS 31

O asocierie în participație este o înțelegere contractuală în baza căreia două sau mai multe părți desfășoară o activitate economică supusă controlului comun.

Consolidarea proporțională este o metodă de contabilizare prin care cotele unui asociat din activele, pasivele, veniturile și cheltuielile unei entități controlate în comun sunt combinate, element cu element, cu elemente similare din situațiile financiare ale asociatului sau sunt raportate ca elemente-rând separate în situațiile financiare ale asociatului.

Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate de o societate-mamă, un investitor într-o entitate asociată sau un asociat într-o entitate controlată în comun, în care investițiile sunt contabilizate mai mult pe baza participației directe în capitalurile proprii decât pe baza rezultatelor și a activelor nete raportate ale entității în care s-a investit.

Influența semnificativă este autoritatea de a participa la procesul de luare a deciziilor privind politica financiară și de exploatare a unei activități economice, dar nu reprezintă control sau control comun asupra politicilor în cauză.

Un asociat este un participant la o asocierie în participație care participă la controlul comun asupra asocierii în cauză.

4. Situațiile financiare în care se aplică consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență nu sunt situații financiare individuale, după cum nu sunt nici situații financiare ale unei entități care nu deține o filială, o entitate asociată sau o participație într-o entitate controlată în comun.
5. Situațiile financiare individuale sunt situațiile prezentate suplimentar față de situațiile financiare consolidate, situațiile financiare în care investițiile sunt contabilizate prin metoda punerii în echivalență și situațiile financiare în care participațiile asociaților în asocierile în participație sunt consolidate proporțional. Nu este necesar ca situațiile financiare individuale să fie anexate la situațiile respective sau să le însoțească.
6. Entitățile care sunt exceptate de la consolidare în conformitate cu punctul 10 din IAS 27, de la aplicarea metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 13 litera (c) din IAS 28 sau de la aplicarea consolidării proporționale sau a metodei punerii în echivalență în conformitate cu punctul 2 din prezentul standard pot prezenta situații financiare individuale ca singurele situații financiare pe care le prezintă.

Forme de asocieri în participație

7. Asocierile în participație pot avea mai multe forme și structuri diferite. Prezentul standard identifică trei tipuri principale – activități controlate în comun, active controlate în comun și entități controlate în comun – care, de obicei, sunt cunoscute ca asocieri în participație și întrunesc definiția acestora. Următoarele caracteristici sunt comune tuturor asocierilor în participație:

(a) doi sau mai mulți asociați sunt angajați printr-o înțelegere contractuală

și

(b) înțelegerea contractuală stabilește controlul comun.

Control comun

8. Controlul comun poate fi înlăturat atunci când o entitate în care s-a investit se află în curs de reorganizare judiciară sau de faliment sau își desfășoară activitatea sub restricții severe pe termen lung în ceea ce privește capacitatea sa de a transfera fonduri asociatului. În cazul în care controlul comun continuă, aceste evenimente nu reprezintă, în sine, un temei suficient pentru necontabilizarea asocierilor în participație în conformitate cu prezentul standard.

Înțelegeri contractuale

9. Existența unei înțelegeri contractuale face distincția între participațiile care implică controlul comun și investițiile în entități asociate asupra cărora investitorul exercită o influență semnificativă (a se vedea IAS 28). În sensul prezentului standard, activitățile care nu au la bază o înțelegere contractuală care să instituie controlul comun nu sunt asocieri în participație.

10. Înțelegerea contractuală poate fi probată în mai multe moduri, de exemplu printr-un contract între asociați sau prin procesele verbale ale discuțiilor dintre asociați. În anumite cazuri, înțelegerea este încorporată în statut sau alte acte de constituire ale asocierii în participație. Indiferent de forma sa, înțelegerea contractuală este realizată, de obicei, în scris și reglementează aspecte precum:
- (a) activitatea, durata și obligațiile de raportare ale asocierii în participație;
 - (b) numirea membrilor consiliului de administrație sau ai organului de conducere echivalent al asocierii în participație, precum și drepturile de vot ale asociaților;
 - (c) aporturile de capital ale asociaților
- și
- (d) repartizarea de către asociați a producției, a veniturilor, a cheltuielilor sau a rezultatelor asocierii în participație.
11. Înțelegerea contractuală stabilește controlul comun asupra asocierii în participație. O astfel de cerință face posibil ca un singur asociat să nu fie în măsură să controleze unilateral activitatea. Înțelegerea identifică acele decizii din domenii esențiale pentru scopurile asocierii în participație care necesită consimțământul tuturor asociaților și acele decizii pentru care poate fi necesar consimțământul unei majorități specificate a asociaților.
12. Înțelegerea contractuală poate identifica un asociat ca administrator sau director al asocierii în participație. Administratorul nu controlează asocieria în participație, dar acționează în spiritul politicilor financiare și de exploatare asupra căreia au convenit asociații în conformitate cu înțelegerea contractuală și care au fost delegate administratorului. În cazul în care are autoritatea de a gestiona politicile financiare și de exploatare ale activității economice, administratorul controlează asociația în participație și aceasta este o filială a administratorului, nu o asocierie în participație.

ACTIVITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

13. Activitatea unor asocieri în participație implică mai degrabă folosirea activelor și a altor resurse ale asociaților decât înființarea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități, ori a unei structuri financiare separate de cea a asociaților. Fiecare asociat își folosește propriile imobilizări corporale, precum și propriile stocuri. De asemenea, fiecare asociat are propriile cheltuieli și pasive și își procură fonduri proprii, reprezentând obligații proprii. Activitatea asocierii în participație poate fi desfășurată de angajații asociatului în paralel cu activitățile similare ale asociatului. Contractul de asociere în participație prevede, de obicei, o modalitate prin care veniturile din vânzarea produsului comun, precum și orice cheltuieli făcute în comun, sunt repartizate între asociați.
14. Un exemplu de activitate controlată în comun este situația în care doi sau mai mulți asociați își combină activitățile, resursele și competențele pentru a produce, comercializa și distribui în comun un anumit produs, de exemplu un avion. Fiecare dintre asociați finalizează diverse părți ale procesului de producție. Fiecare asociat își suportă costurile proprii și obține o parte din veniturile rezultate din vânzarea avionului, această parte fiind determinată în conformitate cu înțelegerea contractuală.
15. ***În ceea ce privește participațiile proprii în activitățile controlate în comun, un asociat recunoaște în situațiile sale financiare:***
- (a) ***activele pe care le controlează și pasivele pe care și le asumă***
- și
- (b) ***cheltuielile pe care le face și partea care îi revine din veniturile obținute din vânzarea bunurilor sau a serviciilor de către asocieria în participație.***
16. Dat fiind că activele, pasivele, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului, nu sunt necesare ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente în momentul în care asociatul își prezintă situații financiare consolidate.

IAS 31

17. Este posibil să nu fie necesare evidențe contabile separate pentru asocierea în participație și să nu se întocmească situații financiare pentru aceasta. Cu toate acestea, asociații pot ține contabilitatea de gestiune, astfel încât să poată evalua performanțele asocierii în participație.

ACTIVE CONTROLATE ÎN COMUN

18. Unele asocieri în participație implică controlul comun și, deseori, coproprietatea asociaților asupra unui sau mai multor active pe care le-au adus ca aport sau pe care le-au achiziționat pentru constituirea asocierii în participație sau pentru îndeplinirea obiectivelor acesteia. Activele sunt folosite pentru obținerea de beneficii pentru asociați. Fiecare asociat poate lua o parte din producția generată de active și suportă o parte convenită din cheltuielile angajate.
19. Aceste asocieri în participație nu presupun constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități, ori a unei structuri financiare separate de cea a asociaților. Fiecare asociat deține controlul asupra părții sale din beneficiile economice viitoare prin partea pe care o deține în activul controlat în comun.
20. Multe activități din industria petrolului, a gazelor și minieră folosesc active controlate în comun. De exemplu, mai multe companii petroliere pot controla și exploata în comun o conductă de țiței. Fiecare asociat folosește conducta pentru a-și transporta propriul produs și, în schimb, suportă o anumită proporție convenită din cheltuielile de exploatare ale conductei. Un alt exemplu de activ controlat în comun este situația în care două entități controlează în comun o proprietate, fiecare luând o parte din chiriile încasate și suportând o parte din cheltuieli.

21. **În ceea ce privește participațiile proprii în activele controlate în comun, un asociat la o asociere în participație recunoaște în situațiile sale financiare:**

- (a) *partea sa din activele controlate în comun, clasificate în funcție de natura acestora;*
 - (b) *pasivele care au fost asumate;*
 - (c) *partea sa din orice pasive asumate în comun cu alți asociați, care sunt aferente asocierii în participație;*
 - (d) *orice venituri din vânzarea sau utilizarea părții sale din producția generată de asocierea în participație, împreună cu partea sa din orice cheltuieli suportate de asocierea în participație*
- și*
- (e) *orice cheltuieli pe care le-a făcut în legătură cu participația sa în asocierea în participație.*

22. În ceea ce privește propria participație în activele controlate în comun, fiecare asociat include în propriile evidențe contabile și recunoaște în situațiile sale financiare:

- (a) *partea sa din activele controlate în comun, clasificate mai degrabă în funcție de natura acestora decât ca investiție. De exemplu, o cotă dintr-o conductă petrolieră controlată în comun este clasificată ca imobilizare corporală;*
- (b) *orice pasive asumate, de exemplu cele contractate pentru finanțarea părții proprii din active;*
- (c) *partea sa din orice pasive asumate în comun cu alți asociați, care sunt aferente asocierii în participație;*
- (d) *orice venituri din vânzarea sau folosința părții sale din producția generată de asocierea în participație, împreună cu partea sa din orice cheltuieli suportate de asocierea în participație*
- (e) *orice cheltuieli suportate în legătură cu participația sa în asocierea în participație, de exemplu cele aferente finanțării participației asociatului în active și vânzării părții din producție care îi revine.*

Deoarece activele, pasivele, veniturile și cheltuielile sunt recunoscute în situațiile financiare ale asociatului, nu sunt necesare ajustări sau alte proceduri de consolidare în ceea ce privește aceste elemente în momentul în care asociatul prezintă situații financiare consolidate.

23. Tratatamentul contabil al activelor controlate în comun reflectă fondul și realitatea economică și, de obicei, forma juridică a asocierii în participație. Evidențele contabile individuale pentru asocierea în participație de pot limita la acele cheltuieli făcute în comun de asociați și suportate, în final, de către asociați în funcție de părțile lor convenite. Este posibil ca pentru asocierea în participație să nu se întocmească situații financiare, deși asociații pot ține contabilitatea de gestiune, astfel încât să poată evalua performanțele asocierii în participație.

ENTITĂȚI CONTROLATE ÎN COMUN

24. O entitate controlată în comun este o asociere în participație care presupune constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat deține o participație. Entitatea funcționează în același mod ca și alte entități, cu excepția faptului că o înțelegere contractuală între asociați stabilește controlul comun asupra activității economice a entității.
25. O entitate controlată în comun controlează activele asocierii în participație, contractează pasive și cheltuieli și câștigă venituri. Ea poate încheia contracte în nume propriu și își poate procura fonduri pentru scopurile activității asocierii în participație. Fiecare asociat are dreptul la o parte din profiturile entității controlate în comun, deși anumite entități controlate în comun implică, de asemenea, o repartizare a producției generate de asocierea în participație.
26. Un exemplu obișnuit de entitate controlată în comun este cazul în care două entități își combină activitățile dintr-un anumit sector de activitate, prin transferarea activelor și a pasivelor relevante către o entitate controlată în comun. Un alt exemplu este cazul în care o entitate își începe activitatea într-o țară străină împreună cu guvernul sau o altă agenție din țara în cauză, constituind o entitate separată care este controlată în comun de entitate și de guvern sau agenție.
27. Multe entități controlate în comun sunt similare, în fond, cu asocierile în participație denumite activități controlate în comun sau active controlate în comun. De exemplu, asociații pot transfera un activ controlat în comun, cum ar fi o conductă petrolieră, unei entități controlate în comun, din motive fiscale sau de altă natură. În mod similar, asociații pot aduce ca aport la o entitate controlată în comun active care vor fi exploatate în comun. Unele activități controlate în comun implică, de asemenea, constituirea unei entități controlate în comun care să se ocupe de anumite aspecte ale activității, de exemplu proiectarea, comercializarea, distribuția sau întreținerea și repararea după vânzare a unui produs.
28. O entitate controlată în comun își ține propriile evidențe contabile, întocmește și prezintă situații financiare la fel ca alte entități, în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară.
29. De obicei, fiecare asociat aduce ca aport la constituirea unei entități controlate în comun numerar sau alte resurse. Aceste aporturi sunt incluse în evidențele contabile ale asociatului și recunoscute în situațiile sale financiare ca o investiție în entitatea controlată în comun.

Situațiile financiare ale unui asociat

Consolidarea proporțională

30. ***Un asociat își prezintă participația într-o entitate controlată în comun folosind consolidarea proporțională sau metoda alternativă descrisă la punctul 38. Atunci când se folosește consolidarea proporțională se utilizează unul din cele două formate de raportare descrise în cele ce urmează.***
31. Un asociat investitor își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun folosind unul din cele două formate de raportare pentru consolidare proporțională, indiferent dacă deține, de asemenea, investiții în filiale sau dacă își descrie situațiile financiare ca fiind situații financiare consolidate.

IAS 31

32. La recunoașterea unei participații într-o entitate controlată în comun, este esențial ca asociatul să reflecte mai degrabă fondul și realitatea economică a contractului decât structura sau forma asocierii în participație. Într-o entitate controlată în comun, un asociat își controlează partea proprie din beneficiile economice viitoare prin partea proprie din activele și pasivele asocierii. Fondul și realitatea economică sunt reflectate în situațiile financiare consolidate ale asociatului, atunci când acesta își recunoaște participațiile în activele, pasivele, veniturile și cheltuielile entității controlate în comun pe baza unuia dintre cele două formate de raportare pentru consolidare proporțională descrise la punctul 34.
33. Aplicarea consolidării proporționale înseamnă că bilanțul asociatului include partea acestuia din activele pe care le controlează în comun și partea acestuia din pasivele pentru care este răspunzător solidar. Contul de profit și pierdere al asociatului include partea sa din veniturile și cheltuielile entității controlate în comun. Multe dintre procedurile adecvate pentru aplicarea consolidării proporționale sunt similare celor folosite pentru consolidarea investițiilor în filiale, care sunt prezentate în IAS 27.
34. Pentru realizarea consolidării proporționale se pot folosi diverse formate de raportare. Asociatul poate combina partea care îi revine din activele, pasivele, veniturile sau cheltuielile entității controlate în comun cu articole similare din propriile situații financiare consolidate, element cu element. De exemplu, asociatul poate regrupa partea care îi revine din stocurile entității controlate în comun cu propriile sale stocuri, iar partea care îi revine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun cu propriile sale imobilizări corporale. Alternativ, asociatul poate include elemente-rând separate pentru partea sa din activele, pasivele, veniturile și cheltuielile entității controlate în comun în propriile sale situații financiare. De exemplu, asociatul poate prezenta partea care îi revine din activele circulante ale entității controlate în comun separat, în cadrul propriilor sale active circulante; el poate prezenta separat partea care îi revine din imobilizările corporale ale entității controlate în comun, în cadrul propriilor sale imobilizări corporale. Ambele formate de raportare conduc la raportarea unor valori identice pentru profit sau pierdere și pentru fiecare categorie principală de active, pasive, venituri și cheltuieli; ambele formate sunt acceptate în sensul prezentului standard.
35. Indiferent de formatul folosit pentru realizarea consolidării proporționale, nu este oportun să se compenseze activele sau pasivele prin scăderea altor pasive sau active sau să se compenseze veniturile sau cheltuielile prin scăderea altor cheltuieli sau venituri, cu excepția situației în care există un drept legal de compensare, iar compensarea reprezintă perspectiva de realizare a activului sau de decontare a pasivului.
36. ***Un asociat întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data de la care nu mai exercită control comun asupra unei entități controlate în comun.***
37. Un asociat întrerupe folosirea consolidării proporționale de la data de la care nu mai participă la controlul unei entități controlate în comun. Acest lucru se poate întâmpla, de exemplu, în cazul în care asociatul își cedează participația sau când sunt impuse restricții externe asupra entității controlate în comun, astfel încât asociatul nu mai deține control comun.

Metoda punerii în echivalență

38. ***Ca alternativă la consolidarea proporțională descrisă la punctul 30, un asociat își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun prin metoda punerii în echivalență.***
39. Un asociat își recunoaște participația într-o entitate controlată în comun prin metoda punerii în echivalență indiferent dacă are investiții și în filiale sau dacă își prezintă situațiile financiare ca fiind situații financiare consolidate.
40. Unii asociați își recunosc participațiile în entități controlate în comun prin metoda punerii în echivalență, astfel cum este descrisă în IAS 28. Utilizarea metodei punerii în echivalență este susținută de cei care argumentează că nu este adecvată gruparea elementelor controlate cu elementele controlate în comun și de către cei care consideră că, într-o entitate controlată în comun, asociații au, mai degrabă, o influență semnificativă decât un control comun. Prezentul standard nu recomandă folosirea metodei punerii în echivalență, deoarece consolidarea proporțională reflectă mai bine fondul și realitatea economică a participației unui asociat într-o entitate controlată în comun, cu alte cuvinte, controlul asupra părții asociatului din beneficiile economice viitoare. Cu toate acestea, prezentul standard permite folosirea metodei punerii în echivalență ca tratament contabil alternativ autorizat pentru recunoașterea participațiilor în entități controlate în comun.
41. ***Un asociat încetează să utilizeze metoda punerii în echivalență de la data la care nu mai deține control comun asupra unei entități controlate în comun sau nu mai are o influență semnificativă asupra acesteia.***

Excepții de la consolidarea proporțională și de la metoda punerii în echivalență

42. **Participațiile în entități controlate în comun care îndeplinesc condiția menționată la punctul 2 litera (a) sunt clasificate ca fiind deținute în vederea tranzacționării și contabilizate în conformitate cu IAS 39.**
43. Atunci când, în conformitate cu punctul 2 litera (a) și punctul 42, o participație într-o entitate controlată în comun contabilizată anterior în conformitate cu IAS 39 nu este cedată în termen de douăsprezece luni, ea este contabilizată prin consolidare proporțională sau prin metoda punerii în echivalență cu începere de la data achiziției (a se vedea IAS 22 *Combinări de întreprinderi*). Situațiile financiare pentru perioadele ulterioare achiziției sunt retratate în consecință.
44. O situație excepțională este cea în care este posibil ca un asociat să fi găsit un cumpărător pentru o participație în conformitate cu descrierea de la punctul 2 litera (a), dar tranzacția să nu se fi finalizat în termen de douăsprezece luni de la achiziție datorită necesității de a obține aprobarea din partea autorității de reglementare sau a altor autorități. Asociatul nu are obligația să aplice consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență pentru o participație într-o entitate controlată în comun în cazul în care vânzarea este în curs la data bilanțului și nu există motive să se considere că nu va fi finalizată la scurt timp după data bilanțului.
45. **De la data la care o entitate controlată în comun devine o filială a unui asociat, asociatul își contabilizează participația în conformitate cu IAS 27. De la data la care o entitate controlată în comun devine o entitate asociată pentru un asociat în participație, asociatul își contabilizează participația în conformitate cu IAS 28.**

Situațiile financiare individuale ale unui asociat

46. **O participație într-o entitate controlată în comun este contabilizată în situațiile financiare individuale ale asociatului în conformitate cu punctele 37-42 din IAS 27.**
47. Prezentul standard nu specifică entitățile care întocmesc situații financiare individuale în vederea punerii lor la dispoziția publicului.

TRANZACȚII ÎNTRE UN ASOCIAT ȘI O ASOCIERE ÎN PARTICIPAȚIE

48. **În cazul în care un asociat aduce active ca aport la o asocieră în participație sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea unei părți din câștigul sau pierderea din tranzacție reflectă fondul tranzacției. Atât timp cât activele sunt păstrate de asocieră în participație și cu condiția ca asociatul să fi transferat cea mai mare parte a riscurilor și a beneficiilor aferente dreptului de proprietate, asociatul în cauză recunoaște doar partea din câștiguri sau pierderi care poate fi atribuită participațiilor celorlalți asociați (*). Asociatul recunoaște valoarea integrală a oricărei pierderi în cazul în care aportul sau vânzarea relevă o reducere a valorii realizabile nete a activelor circulante sau o pierdere din depreciere.**
49. **În cazul în care cumpără active de la o asocieră în participație, un asociat nu își recunoaște partea din profiturile asocierii în participație rezultate din tranzacție până în momentul în care nu revinde activele în cauză unui terț independent. Un asociat își recunoaște partea din pierderile rezultate din astfel de tranzacții în același mod ca și profiturile, cu excepția faptului că pierderile sunt recunoscute imediat în cazul în care reprezintă o reducere a valorii realizabile nete a activelor circulante sau o pierdere din depreciere.**
50. Pentru a stabili dacă o tranzacție între un asociat și o asocieră în participație relevă deprecierea unui activ, asociatul determină valoarea recuperabilă a activului în conformitate cu IAS 36 *Deprecierea activelor*. Pentru a determina valoarea de utilitate, asociatul estimează viitoarele fluxuri de trezorerie generate de activul în cauză pe baza utilizării continue a activului și a cedării sale finale de către asocieră în participație.

RAPORTAREA PARTICIPAȚIILOR ÎN ASOCIERILE ÎN PARTICIPAȚIE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE UNUI INVESTITOR

51. **Un investitor într-o asocieră în participație care nu deține control comun își contabilizează investiția în conformitate cu IAS 39 sau, în cazul în care exercită o influență semnificativă asupra asocierii în participație, în conformitate cu IAS 28.**

ADMINISTRATORII ASOCIERILOR ÎN PARTICIPAȚIE

52. **Administratorii sau directorii unei asocieri în participație contabilizează orice onorarii în conformitate cu IAS 18 Venituri din activități curente.**

(*) A se vedea, de asemenea, SIC-13 *Entități controlate în comun - Contribuții nemonetare ale asociațiilor*.

IAS 31

53. Unul sau mai mulți asociați pot îndeplini funcția de administrator sau director al unei asocieri în participație. Administratorii primesc, de obicei, un onorariu pentru astfel de servicii de gestionare. Onorariile sunt contabilizate drept cheltuieli de către asocierile în participație.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

54. Un asociat prezintă, separat de valoarea altor pasive contingente, valoarea totală a următoarelor pasive contingente, cu excepția cazului în care probabilitatea de pierdere este minimă:
- (a) orice pasive contingente asumate de asociat în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație și partea sa din orice pasive contingente care au fost asumate în comun cu ceilalți asociați;
 - (b) partea din pasivele contingente ale asocierilor în participație față de care ar putea fi eventual răspunzător și
 - (c) pasivele contingente care apar din cauza faptului că asociatul ar putea fi eventual răspunzător pentru pasivele celorlalți asociați ai unei asocieri în participație.
55. Un asociat prezintă valoarea totală a următoarelor angajamente în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație, separat de alte angajamente:
- (a) orice angajamente de capital ale asociatului în legătură cu participațiile sale în asocieri în participație și partea sa din angajamentele de capital care au fost contractate în comun cu alți asociați și
 - (b) partea sa din angajamentele de capital ale asocierilor în participație.
56. Un asociat prezintă o listă și o descriere a participațiilor sale în asocieri în participație semnificative și proporția de participație în capitalurile proprii ale entităților controlate în comun. Un asociat care își prezintă participațiile în entități controlate în comun folosind formatul de raportare element cu element pentru consolidarea proporțională sau metoda punerii în echivalență prezintă valorile totale pentru fiecare din activele circulante, activele imobilizate, pasivele curente, pasivele pe termen lung, veniturile și cheltuielile aferente participațiilor sale în asocieri în participație.
57. Un asociat prezintă metoda pe care o utilizează pentru recunoașterea participațiilor sale în entități controlate în comun.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

58. O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 31 (REVIZUIT ÎN 2000)

59. Prezentul standard înlocuiește IAS 31 Raportarea financiară a participațiilor în asocierile în participație (revizuit în 2000).
-

APENDICE

IAS 31

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2005 sau după această dată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă.

A1. SIC-13 Entități controlate în comun – Contribuții nemonetare ale asociațiilor se modifică după cum urmează.

Trimiterea se modifică după cum urmează:

Trimitere: IAS 31 *Participații în asocierile în participație*

Punctul 1 se modifică după cum urmează:

1. IAS 31.48 face referire în egală măsură la aporturile și vânzările care au loc între un asociat și o asocierie în participație, după cum urmează: „Atunci când un asociat aduce active ca aport sau vinde active unei asocieri în participație, recunoașterea oricărei cote dintr-un câștig sau dintr-o pierdere din tranzacția în cauză reflectă fondul tranzacției”. De asemenea, IAS 31.24 afirmă că „o entitate controlată în comun este o asocierie în participație care implică constituirea unei societăți pe acțiuni, a unui parteneriat sau a unei alte entități în care fiecare asociat al asociației în participație deține o participație”. Nu există nici o îndrumare explicită cu privire la recunoașterea câștigurilor sau a pierderilor rezultate din aporturile de active nemonetare la entitățile controlate în comun („ECC”).

...

A2. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările acestora, care erau în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actualizată a standardului IAS 31 *Raportarea financiară a participațiilor în asocierile în participație* se interpretează ca trimiteri la IAS 31 *Participații în asocierile în participație*.

IAS 33

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 33

Rezultatul pe acțiune

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Definiții	5-8
Evaluare	9-63
Rezultatul de bază pe acțiune	9-29
Rezultate	12-18
Acțiuni	19-29
Rezultatul diluat pe acțiune	30-63
Rezultate	33-35
Acțiuni	36-40
Acțiuni ordinare potențiale diluante	41-63
Opțiuni, warante și echivalentele acestora	45-48
Instrumente convertibile	49-51
Acțiuni a căror emisiune este condiționată	52-57
Contracte care se pot deconta în acțiuni ordinare sau în numerar	58-61
Opțiuni cumpărate	62
Opțiuni de vânzare vândute	63
Ajustări retroactive	64-65
Descriere	66-69
Prezentarea informațiilor	70-73
Data intrării în vigoare	74
Retragerea altor prevederi	75-76

Prezentul standard revizuit înlocuiește IAS 33 (1997) *Rezultatul pe acțiune* și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Obiectivul prezentului standard este de a reglementa principiile pentru determinarea și prezentarea rezultatului pe acțiune care vor permite o comparație mai eficientă între performanțele unor entități în cursul aceleiași perioade de raportare, precum și între performanțele aceleiași entități de la o perioadă la alta. Deși datele privind rezultatul pe acțiune au o utilitate limitată deoarece se pot aplica diferite politici contabile pentru determinarea „rezultatului”, acuratețea raportării financiare este îmbunătățită în cazul în care numitorul este determinat prin metode consecutive. Standardul se concentrează asupra calculului numitorului rezultatului pe acțiune.

DOMENIUL DE APLICARE

IAS 33

2. *Prezentul standard trebuie aplicat de către entitățile ale căror acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale sunt tranzacționate public și de către entitățile care sunt în curs de a emite acțiuni ordinare sau acțiuni ordinare potențiale pe piețele publice de valori mobiliare.*
3. *Entitatea care prezintă rezultatul pe acțiune calculează și prezintă acest rezultat pe acțiune în conformitate cu prezentul standard.*
4. *În cazul în care o entitate prezintă atât situații financiare consolidate, cât și situații financiare individuale întocmite în conformitate cu IAS 27 Situații financiare consolidate și individuale, informațiile a căror prezentare este impusă de prezentul standard trebuie întocmite doar pe baza datelor consolidate. Entitatea care optează pentru prezentarea rezultatului pe acțiune pe baza situațiilor sale financiare individuale întocmește astfel de prezentări ale rezultatului pe acțiune numai în contul de profit și pierdere individual propriu-zis. Entitatea nu trebuie să prezinte un astfel de rezultat pe acțiune în situațiile financiare consolidate.*

DEFINIȚII

5. *În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:*

Antidiluarea este o creștere a rezultatului pe acțiune sau o reducere a pierderii pe acțiune rezultată în ipoteza că instrumentele convertibile sunt convertite, opțiunile și warantele (bonurile de subscriere de acțiuni) sunt exercitate sau acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea condițiilor specificate.

Un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni este un contract pentru emiterea de acțiuni care depinde de îndeplinirea condițiilor specificate.

Acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt acțiunile ordinare care pot fi emise în schimbul unei contravalori în numerar sau de altă natură foarte mici sau în schimbul nici unei contravalori, cu condiția îndeplinirii condițiilor specificate într-un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni.

Diluarea este o reducere a rezultatului pe acțiune sau o creștere a pierderii pe acțiune rezultată în ipoteza că instrumentele convertibile sunt convertite, opțiunile sau warantele sunt exercitate sau acțiunile ordinare sunt emise după îndeplinirea condițiilor specificate.

Opțiunile, warantele (bonurile de subscriere a acțiunilor) sau echivalentele lor sunt instrumente financiare care conferă deținătorului dreptul de a achiziționa acțiuni ordinare.

O acțiune ordinară este un instrument de capitaluri proprii care este subordonat tuturor celorlalte categorii de instrumente de capitaluri proprii.

O acțiune ordinară potențială este un instrument financiar sau un alt contract care poate să confere deținătorului său dreptul la acțiuni ordinare.

Opțiunile de vânzare pe acțiunile ordinare sunt contracte care îi conferă deținătorului dreptul de a vinde aceste acțiuni ordinare la un preț specificat pentru o anumită perioadă.

6. *Acțiunile ordinare participă la profitul aferent perioadei numai după distribuirea profitului aferent celorlalte tipuri de acțiuni, cum ar fi acțiunile preferențiale. O entitate poate emite mai multe categorii de acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare din aceeași categorie au aceleași drepturi la distribuirea dividendelor.*
7. *În cele ce urmează sunt furnizate câteva exemple de acțiuni ordinare potențiale:*
 - (a) *pasive financiare sau instrumente de capitaluri proprii, inclusiv acțiuni preferențiale, convertibile în acțiuni ordinare;*
 - (b) *opțiuni și warante;*
 - (c) *acțiuni care se emit numai după îndeplinirea anumitor condiții care rezultă din clauze contractuale, cum ar fi cumpărarea unei entități sau a altor active.*

IAS 33

8. Noțiunile definite în IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare și descriere* sunt utilizate în prezentul standard cu înțelesul prevăzut la punctul 11 din IAS 32, cu excepția cazului în care există alte specificații. IAS 32 furnizează definiții pentru instrumentul financiar, activul financiar, pasivul financiar, instrumentul de capitaluri proprii și valoarea justă și furnizează îndrumări pentru aplicarea definițiilor respective.

EVALUARE

Rezultatul de bază pe acțiune

9. **Entitatea calculează valoarea rezultatului de bază pe acțiune aferent profitului sau pierderii care se poate atribui deținătorilor de acțiuni ordinare ale societății-mamă și, în cazul în care aceste informații sunt prezentate, profitul sau pierderea din activitățile desfășurate care se poate atribui acționarilor în cauză.**
10. **Rezultatul de bază pe acțiune trebuie calculat prin împărțirea profitului sau a pierderii care se poate atribui deținătorilor de acțiuni ordinare ale societății-mamă (numărătorul) la media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație (numitorul) ale perioadei.**
11. Obiectivul informațiilor privind rezultatul de bază pe acțiune este evaluarea gradului de participare al fiecărei acțiuni ordinare a unei societăți-mamă în performanța entității în cursul perioadei de raportare.

Rezultate

12. **Pentru calcularea rezultatului de bază pe acțiune, valorile care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă privind:**

(a) **profitul sau pierderea din activitățile continue care se poate atribui societății-mamă**

și

(b) **profitul sau pierderea care se poate atribui societății-mamă**

sunt reprezentate de valorile de la literele (a) și (b) ajustate pentru a ține seama de valorile rezultate după impozitare ale dividendelor preferențiale, de diferențele ce rezultă din achitarea acțiunilor preferențiale, precum și de alte efecte similare ale acțiunilor preferențiale clasificate drept capitaluri proprii.

13. Toate elementele de venituri și cheltuieli care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă recunoscute în cursul unei perioade, inclusiv cheltuielile cu impozitele și dividendele acțiunilor preferențiale clasificate ca pasive, contribuie la determinarea profiturilor sau a pierderilor care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*).
14. Valoarea dividendelor preferențiale după impozitare, care se scade din profit sau pierdere, este:
- (a) valoarea oricăror dividende preferențiale după impozitare aferente acțiunilor preferențiale necumulative, declarate pentru perioada în cauză
- și**
- (b) valoarea dividendelor preferențiale după impozitare cerute pentru perioada respectivă, aferente acțiunilor preferențiale cumulative, indiferent dacă dividendele au fost sau nu declarate. Valoarea dividendelor preferențiale aferente perioadei nu include valoarea dividendelor preferențiale aferente acțiunilor preferențiale cumulative, plătite sau declarate în perioada în curs cu privire la perioadele anterioare.
15. Acțiunile preferențiale care prevăd un dividend inițial redus pentru a compensa o entitate pentru vânzarea acțiunilor preferențiale la un preț redus sau un dividend peste prețul pieței pentru perioadele ulterioare în vederea compensării investitorilor pentru achiziționarea de acțiuni preferențiale la un preț majorat sunt considerate uneori acțiuni preferențiale cu rată crescătoare. Orice reducere sau majorare pentru o emisiune inițială de acțiuni preferențiale cu rată crescătoare este amortizată prin rezultatul raportat utilizând metoda dobânzii efective și este tratată ca dividend preferențial în scopul calculării rezultatului pe acțiune.

16. Acțiunile preferențiale pot fi reachiziționate prin intermediul unei oferte publice de achiziție pe care entitatea o adresează acționarilor. Excedentul valorii juste a contraprestației plătite acționarilor preferențiali față de valoarea contabilă a acțiunilor preferențiale reprezintă o rentabilitate pentru acționarii care dețin acțiuni preferențiale și o datorie la rezultatul reportat pentru entitate. Această valoare se scade din calculul pierderilor sau al profiturilor care se pot atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare.
17. Conversia anticipată a acțiunilor preferențiale convertibile poate fi generată de către o entitate prin modificări favorabile ale condițiilor inițiale de conversie sau prin plata unei contraprestații suplimentare. Excedentul valorii juste a acțiunilor ordinare sau a altei contraprestații plătite față de valoarea justă a acțiunilor ordinare a căror emisiune de face în conformitate cu condițiile inițiale de conversie reprezintă o rentabilitate pentru acționarii preferențiali și se scade din calculul profiturilor sau al pierderilor care se pot atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ale societății-mamă.
18. Orice excedent al valorii contabile a acțiunilor preferențiale față de valoarea justă a contraprestației plătite pentru decontarea lor se adaugă la profiturile sau pierderile calculate care se pot atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare.

Acțiuni

19. **Pentru calcularea rezultatului de bază pe acțiune, numărul acțiunilor ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei respective.**
20. Utilizarea numărului mediu ponderat de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei reflectă posibilitatea ca valoarea capitalului social al acționarilor să fi variat în cursul perioadei, ca urmare a faptului că, într-un anumit moment, se aflau în circulație mai multe sau mai puține acțiuni. Numărul mediu ponderat de acțiuni ordinare în cursul perioadei reprezintă numărul de acțiuni ordinare în circulație la începutul perioadei, ajustat pentru a ține seama de numărul de acțiuni răscumpărate sau emise în cursul perioadei, înmulțit cu un factor de ponderare în funcție de timp. Factorul de ponderare în funcție de timp reprezintă numărul de zile în care acțiunile respective s-au aflat în circulație, proporțional din numărul total de zile ale perioadei; în multe situații, se acceptă o aproximare rezonabilă a acestei medii ponderate.
21. În cele mai multe cazuri, acțiunile sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni de la data la care contravaloarea lor devine creanță (care, de obicei, este data emisiunii), de exemplu:
 - (a) acțiunile ordinare emise contra numerar sunt incluse la data la care numerarul se înregistrează cu titlul de creanță;
 - (b) acțiunile ordinare emise în urma reinvestirii voluntare a dividendelor aferente acțiunilor ordinare sau preferențiale sunt incluse la data reinvestirii dividendelor;
 - (c) acțiunile ordinare emise în urma conversiei unui instrument de datorie în acțiuni ordinare sunt incluse la data la care încetează acumularea dobânzii;
 - (d) acțiunile ordinare emise în schimbul dobânzii sau al principalului aferent altor instrumente financiare sunt incluse de la data la care încetează acumularea dobânzii;
 - (e) acțiunile ordinare emise în schimbul achitării unui pasiv al entității sunt incluse la data achitării;
 - (f) acțiunile ordinare emise drept contraprestație pentru achiziționarea unui activ, altfel decât în numerar, sunt incluse la data recunoașterii achiziției

și

 - (g) acțiunile ordinare emise în schimbul prestării unor servicii către entitate sunt incluse atunci când sunt prestate serviciile.

Momentul includerii acțiunilor ordinare este determinat de clauzele și condițiile speciale asociate emisiunii. Este necesar să se acorde atenția cuvenită conținutului oricărui contract asociat emisiunii.

IAS 33

22. Acțiunile ordinare emise pentru achitarea parțială a prețului de achiziție în cazul unei combinări de entități care constituie o achiziție sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni la data achiziției. Acest lucru se explică prin faptul că cel care cumpără include în contul său de profit și pierdere rezultatele profiturilor sau pierderilor entității achiziționate începând de la data achiziției. Acțiunile ordinare emise ca urmare a unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni pentru toate exercițiile prezentate. Acest lucru se datorează faptului că situațiile financiare ale entității combinate sunt întocmite ca și când entitatea în cauză ar fi existat dintotdeauna. Prin urmare, numărul de acțiuni ordinare utilizat la calcularea rezultatului de bază pe acțiune în cazul unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor este egal cu totalul mediei ponderate a numărului de acțiuni ale entităților combinate, ajustat în echivalentul de acțiuni ale entității ale cărei acțiuni sunt în circulație după combinare.
23. Acțiunile ordinare care vor fi emise la conversia unui instrument obligatoriu convertibil sunt incluse în calculul rezultatului de bază pe acțiune începând de la data intrării în vigoare a contractului.
24. Acțiunile a căror emisiune este condiționată sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calcularea rezultatului de bază pe acțiune doar de la data la care sunt îndeplinite toate condițiile necesare (atunci când au loc evenimentele). Acțiunile care pot fi emise doar după trecerea unei perioade de timp nu constituie acțiuni a căror emisiune este condiționată, deoarece trecerea timpului reprezintă o certitudine.
25. Acțiunile ordinare în circulație a căror restituire este condiționată (adică pot face obiectul revocării) nu sunt tratate ca fiind în circulație și sunt excluse din calculul rezultatului de bază pe acțiune până la data la care acțiunile nu mai pot face obiectul revocării.
26. **Media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație în cursul perioadei curente și pentru toate perioadele prezentate trebuie ajustată pentru a ține seama de evenimente, altele decât conversia unor acțiuni ordinare potențiale, care au modificat numărul de acțiuni ordinare în circulație, fără a determina o modificare corespunzătoare a resurselor.**
27. Este posibil să se emită acțiuni ordinare sau să se reducă numărul de acțiuni în circulație fără a avea loc o modificare corespunzătoare a resurselor. Printre exemple se numără:
- (a) o emisiune prin capitalizare sau o emisiune de acțiuni gratuite (denumite uneori dividende în acțiuni);
 - (b) un element de gratuitate în orice altă emisiune, de exemplu, un element de gratuitate într-o emisiune de drepturi în favoarea acționarilor existenți;
 - (c) divizare a acțiunilor
- și
- (d) divizarea inversă a acțiunilor (consolidarea acțiunilor).
28. În cadrul unei emisiuni prin capitalizare, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei divizări a acțiunilor, acțiunile ordinare sunt emise și distribuite acționarilor existenți fără a necesita o contraprestație suplimentară. Prin urmare, numărul de acțiuni ordinare în circulație crește, fără să aibă loc o creștere a resurselor. Numărul de acțiuni ordinare în circulație înaintea evenimentului în cauză se ajustează proporțional cu modificarea numărului de acțiuni ordinare în circulație, ca și când evenimentul ar fi avut loc la începutul primei perioade raportate. De exemplu, în cazul unei emisiuni de două acțiuni gratuite pentru o acțiune existentă, numărul acțiunilor ordinare în circulație înainte de emisiune se înmulțește cu trei pentru a se obține noul număr total de acțiuni ordinare sau cu doi pentru a se obține numărul de acțiuni ordinare suplimentare.
29. Consolidarea acțiunilor ordinare reduce, în general, numărul de acțiuni ordinare în circulație fără a avea loc o reducere corespunzătoare a resurselor. Cu toate acestea, în cazul în care efectul general este răscumpărarea acțiunilor la valoarea lor justă, reducerea numărului de acțiuni ordinare în circulație este generată de o reducere corespunzătoare a resurselor. Un exemplu ar fi consolidarea acțiunilor combinată cu un dividend special. Media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație pentru perioada în care are loc tranzacția combinată este ajustată pentru a ține seama de reducerea numărului de acțiuni ordinare la data recunoașterii dividendului special.

Rezultatul diluat pe acțiune

30. **Entitatea calculează valoarea rezultatului diluat pe acțiune aferent profitului sau pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare și, în cazul în care sunt prezentate, cea a rezultatului aferent profitului sau pierderii care rezultă din activitățile continue care se poate atribui acționarilor respectivi.**

31. **În vederea calculării rezultatului diluat pe acțiune, entitatea ajustează profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare și media ponderată a numărului de acțiuni în circulație pentru a ține seama de efectele tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante.**
32. Obiectivul rezultatului diluat pe acțiune corespunde celui al rezultatului de bază pe acțiune – evaluarea cotei-parte a fiecărei acțiuni ordinare în cadrul performanței unei entități – ținând seama de influența tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante care s-au aflat în circulație în cursul perioadei. În consecință:
- (a) profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare se majorează cu valoarea după impozitare a dividendelor și a dobânzii recunoscute în cursul perioadei respective, aferente acțiunilor ordinare potențiale diluante, și se ajustează pentru a ține seama de orice alte modificări ale veniturilor sau ale cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențiale diluante
 - și
 - (b) media ponderată a numărului de acțiuni ordinare în circulație se majorează cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare suplimentare care s-ar fi aflat în circulație în cazul conversiei tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante.

Rezultate

33. **Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, entitatea ajustează profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, pentru a ține seama de efectul după impozitare generat de:**
- (a) **orice dividende sau alte elemente aferente acțiunilor ordinare potențiale diluante, care au fost deduse pentru obținerea profitului sau a pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12;**
 - (b) **dobânda aferentă recunoscută în cursul perioadei pentru acțiunile ordinare potențiale diluante**
 - și
 - (c) **orice alte modificări ale veniturilor sau ale cheltuielilor care ar rezulta din conversia acțiunilor ordinare potențiale diluante.**
34. După conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare nu mai apar elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c). În schimb, noile acțiuni ordinare vor avea dreptul de a participa la profitul sau pierderea corespunzător (corespunzătoare) acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare. Prin urmare, profitul sau pierderea acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, calculat(ă) în conformitate cu punctul 12, se ajustează pentru a ține seama de elementele identificate la punctul 33 literele (a)-(c) și de orice alte impozite conexe. Cheltuielile asociate acțiunilor ordinare potențiale includ costuri de tranzacționare și reduceri contabilizate prin metoda dobânzii efective (a se vedea punctul 9 din cadrul IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, astfel cum a fost revizuit în 2003).
35. Conversia anumitor acțiuni ordinare potențiale poate determina modificări ulterioare ale altor venituri sau cheltuieli. De exemplu, reducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente acțiunilor ordinare potențiale și creșterea rezultatului sau reducerea pierderii pot genera o creștere a cheltuielilor aferente unui plan de participare nerestrictivă a angajaților la profit. Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, profitul sau pierderea care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare se ajustează pentru a ține seama de astfel de modificări ulterioare ale veniturilor sau ale cheltuielilor.

Acțiuni

36. **Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, numărul de acțiuni ordinare trebuie să fie egal cu media ponderată a numărului de acțiuni ordinare calculată în conformitate cu punctele 19 și 26, plus media ponderată a numărului de acțiuni ordinare care s-ar emite pentru conversia tuturor acțiunilor ordinare potențiale diluante în acțiuni ordinare. Acțiunile ordinare potențiale diluante se consideră a fi fost convertite în acțiuni ordinare fie la începutul perioadei, fie la data emisiunii de acțiuni ordinare potențiale, în cazul în care aceasta a avut loc ulterior.**
37. Acțiunile ordinare potențiale diluante se determină separat pentru fiecare perioadă prezentată în parte. Numărul de acțiuni ordinare potențiale diluante incluse de la începutul perioadei nu este o medie ponderată a acțiunilor ordinare potențiale diluante incluse în fiecare calcul interimar.

IAS 33

38. Acțiunile ordinare potențiale sunt ponderate pentru perioada în care sunt în circulație. Acțiunile ordinare potențiale anulate sau care au fost lăsate să își piardă valabilitatea în cursul perioadei sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune numai pentru perioada de timp în care au fost în circulație. Acțiunile ordinare potențiale care sunt convertite în acțiuni ordinare în cursul perioadei sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune de la începutul perioadei până la data conversiei; începând de la data conversiei, acțiunile ordinare ce rezultă sunt incluse atât în rezultatul de bază pe acțiune, cât și în cel diluat pe acțiune.
39. Numărul de acțiuni ordinare care ar fi emise în cazul conversiei acțiunilor ordinare potențiale diluante se stabilește în conformitate cu clauzele asociate acțiunilor ordinare potențiale. În cazul în care există mai multe baze de conversie, calculul presupune rata de conversie sau prețul de exercitare cea mai avantajoasă (cel mai avantajos) din punctul de vedere al acționarului care deține respectivele acțiuni ordinare potențiale.
40. O filială, o asocieri în participație sau o entitate asociată pot emite, în favoarea altor părți decât societatea-mamă, asociatul sau investitorul potențial, acțiuni ordinare potențiale care să fie convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului sau ale investitorului (entitatea raportoare). În cazul în care acțiunile ordinare potențiale ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate au un efect de diluare asupra rezultatului de bază pe acțiune al entității raportoare, ele sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune.

Acțiuni ordinare potențiale diluante

41. ***Acțiunile ordinare potențiale trebuie tratate ca diluante numai în cazul în care conversia lor în acțiuni ordinare ar diminua rezultatul pe acțiune sau ar crește pierderile pe acțiune din operațiunile continue.***
42. O entitate utilizează profitul sau pierderea din operațiuni continue care se poate atribui societății-mamă ca cifră de referință pentru a stabili dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante. Profitul sau pierderea din operațiuni continue care se poate atribui societății-mamă se ajustează în conformitate cu punctul 12 și exclude elementele aferente operațiunilor întrerupte.
43. Acțiunile ordinare potențiale sunt antidiluante în cazul în care conversia lor în acțiuni ordinare ar majora rezultatul pe acțiune din operațiunile continue sau ar reduce pierderea pe acțiune din operațiunile continue. Calcularea rezultatului diluat pe acțiune nu implică conversia, exercitarea sau alte emisiuni de acțiuni potențiale ordinare care ar avea un efect antidiluant asupra rezultatului pe acțiune.
44. Pentru a stabili dacă acțiunile ordinare potențiale sunt diluante sau antidiluante, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este analizată mai degrabă separat decât împreună cu celelalte. Ordinea în care sunt analizate acțiunile ordinare potențiale poate influența caracterul lor diluant sau antidiluant. Prin urmare, pentru a maximiza diluarea rezultatului de bază pe acțiune, fiecare emisiune sau serie de acțiuni ordinare potențiale este analizată în ordine, de la cele mai diluante la cele mai puțin diluante, ceea ce înseamnă că acțiunile potențiale ordinare diluante cu cel mai mic „rezultat pe acțiune incrementală” sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune înaintea celor cu un rezultat pe acțiune incrementală mai ridicat. Opțiunile și warantele sunt în general incluse primele, deoarece nu afectează numărătorul calculului.

Opțiuni, warante și echivalentele acestora

45. ***Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, entitatea presupune că au fost exercitate opțiunile și warantele diluante ale entității. Încasările presupuse din aceste instrumente se consideră a fi fost primite din emisiunea de acțiuni ordinare la prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în cursul perioadei. Diferența dintre numărul de acțiuni ordinare emise și numărul de acțiuni ordinare care ar fi fost emise la prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în cursul perioadei se tratează ca emisiune de acțiuni ordinare contra nici unei contravalori.***
46. Opțiunile și warantele sunt diluante în cazul în care ar determina o emisiune de acțiuni ordinare pentru un preț mai mic decât prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă. Valoarea diluării este prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă minus prețul de emisiune. Drept urmare, pentru a calcula rezultatul diluat pe acțiune, acțiunile potențiale ordinare sunt tratate ca fiind compuse din:
- (a) un contract de emisiune a unui anumit număr de acțiuni ordinare la prețul mediu al pieței în perioada respectivă. Se presupune că astfel de acțiuni sunt evaluate la valoarea justă și că nu sunt nici diluante, nici antidiluante. Ele nu sunt luate în considerare la calcularea rezultatului diluat pe acțiune;

- (b) un contract de emisiune a restului de acțiuni ordinare în schimbul nici unei contravalori. Astfel de acțiuni ordinare nu generează nici un fel de încasări și nu au nici un efect asupra profitului sau pierderii care se poate atribui acțiunilor ordinare în circulație. Drept urmare, aceste acțiuni sunt diluante și se adună la numărul de acțiuni ordinare în circulație pentru calculul rezultatului diluat pe acțiune.
47. Opțiunile și warantele au efect diluant doar în cazul în care prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare în perioada respectivă depășește prețul de exercitare al opțiunilor și al waranturilor (sunt „în bani”). Rezultatele pe acțiune raportate anterior nu se ajustează retroactiv pentru a reflecta modificările prețurilor acțiunilor ordinare.
48. Opțiunile pe acțiuni rezervate angajaților cu clauze fixe sau determinabile și acțiunile ordinare care nu au intrat în drepturi sunt tratate ca opțiuni la calcularea rezultatului diluat pe acțiune, deși ele pot fi condiționate de intrarea în drepturi. Ele sunt tratate ca fiind în circulație la data la care se acordă. Opțiunile pe acțiuni rezervate angajaților care sunt condiționate de performanță sunt tratate ca acțiuni a căror emisiune este condiționată, deoarece emiterea lor este condiționată de îndeplinirea unor condiții speciale în afară de condiția cu privire la trecerea unei perioade de timp.

Instrumente convertibile

49. Efectul diluant al instrumentelor convertibile se reflectă în rezultatul diluat pe acțiune în conformitate cu punctele 33 și 36.
50. Acțiunile preferențiale convertibile sunt antidiluante ori de câte ori valoarea dividendului aferent unor astfel de acțiuni, declarată sau acumulată în perioada în curs per acțiune ordinară care poate fi obținută în urma conversiei, depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune. În mod similar, datoria convertibilă este antidiluantă ori de câte ori dobânda (valoarea netă a acesteia după impozitare sau după alte modificări ale venitului sau ale cheltuielilor) pe acțiune ordinară care poate fi obținută în urma conversiei depășește valoarea rezultatului de bază pe acțiune.
51. Răscumpărarea sau conversia indusă a acțiunilor preferențiale convertibile poate afecta doar o cotă a acțiunilor preferențiale convertibile care erau anterior în circulație. În astfel de cazuri, orice sumă care depășește contravaloarea, în conformitate cu punctul 17, se atribuie acțiunilor care sunt răscumpărate sau convertite cu scopul de a stabili dacă acțiunile preferențiale care rămân în circulație sunt diluante. Acțiunile răscumpărate sau convertite sunt luate în considerare separat de acțiunile care nu sunt răscumpărate sau convertite.

Acțiuni a căror emisiune este condiționată

52. Ca și în cazul calculului rezultatului de bază pe acțiune, acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt tratate ca fiind în circulație și sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune în cazul în care sunt îndeplinite condițiile (în cazul în care au survenit evenimentele necesare). Acțiunile a căror emisiune este condiționată sunt incluse de la începutul perioadei (sau de la data contractului condiționat privind emisiunea de acțiuni, în cazul în care acesta survine mai târziu). În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile, numărul acțiunilor a căror emisiune este condiționată incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază numărul acțiunilor care vor fi emise în cazul în care sfârșitul perioadei ar corespunde cu sfârșitul perioadei condiționate. Nu se permite retratarea în cazul în care, la sfârșitul perioadei condiționate, nu sunt îndeplinite condițiile.
53. În cazul în care dobândirea sau menținerea unei valori specificate a rezultatului unei perioade condiționează emiterea, iar această valoare a fost obținută la sfârșitul perioadei de raportare, dar trebuie menținută pe o perioadă suplimentară după perioada de raportare, acțiunile ordinare suplimentare trebuie tratate ca fiind în circulație, dacă efectul este diluant, atunci când se calculează rezultatul diluat pe acțiune. În acest caz, calculul rezultatului diluat pe acțiune se bazează pe numărul de acțiuni ordinare care ar fi emise în cazul în care valoarea rezultatului de la sfârșitul perioadei de raportare ar fi egală cu valoarea rezultatului de la sfârșitul perioadei condiționate. Deoarece rezultatele pot suferi modificări pe parcursul unei perioade viitoare, calculul rezultatului de bază pe acțiune nu ia în considerare astfel de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată până la încheierea perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile relevante.
54. Numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată poate depinde de prețul viitor al pieței pentru acțiuni ordinare. În acest caz, dacă efectul este diluant, calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază numărul de acțiuni ordinare care vor fi emise în cazul în care prețul pieței la sfârșitul perioadei de raportare ar fi egal cu prețul pieței la încheierea perioadei contingente. În cazul în care condiția are la bază o medie a prețurilor pieței de pe parcursul unei perioade care continuă după sfârșitul perioadei de raportare, se va utiliza media prețurilor de pe parcursul perioadei de timp care a trecut. Dat fiind că prețul pieței poate suferi modificări în viitor, calculul rezultatului de bază pe acțiune nu include astfel de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată până la sfârșitul perioadei condiționate deoarece nu au fost îndeplinite toate condițiile necesare.
55. Numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată poate depinde de rezultatele și de prețurile viitoare ale acțiunilor ordinare. În astfel de cazuri, numărul de acțiuni ordinare incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune are la bază ambele condiții (rezultatul de la începutul perioadei și prețul curent al pieței la sfârșitul perioadei de raportare). Acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată nu sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune decât dacă sunt îndeplinite ambele condiții.

IAS 33

56. În alte cazuri, numărul de acțiuni ordinare a căror emisiune este condiționată depinde de o altă condiție care nu are legătură cu rezultatele sau cu prețul pieței (spre exemplu, deschiderea unui anumit număr de magazine de desfacere). În astfel de cazuri, dacă se presupune că natura condiției rămâne aceeași până la încheierea perioadei condiționate, acțiunile ordinare a căror emisiune este condiționată sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune în conformitate cu situația de la sfârșitul perioadei de raportare.
57. Acțiunile ordinare potențiale a căror emisiune este condiționată (cu excepția celor incluse într-un contract condiționat privind emisiunea de acțiuni, cum ar fi instrumentele convertibile a căror emisiune este condiționată) sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune după cum urmează:
- (a) entitatea stabilește dacă se poate presupune că acțiunile ordinare potențiale se pot emite pe baza condițiilor prevăzute pentru emiterea lor în conformitate cu dispozițiile cu privire la acțiunile ordinare condiționate de la punctele 52-56
 - și
 - (b) în cazul în care respectivele acțiuni ordinare potențiale ar trebui să se reflecte în rezultatul diluat pe acțiune, entitatea determină impactul acestora asupra calculului rezultatului diluat pe acțiune urmând prevederile cu privire la opțiuni și warante de la punctele 45-48, privind instrumentele convertibile de la punctele 49-51, privind contractele care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar de la punctele 58-61 sau alte prevederi, după caz.

Cu toate acestea, exercițiul sau conversia nu se iau în considerare pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune decât în cazul în care se iau în considerare exercițiul sau conversia unor acțiuni ordinare potențiale în circulație similare a căror emisiune nu este condiționată.

Contracte care se pot deconta în acțiuni ordinare sau în numerar

58. **În cazul în care a emis un contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar, la alegerea sa, entitatea presupune că respectivul contract va fi decontat în acțiuni ordinare și acțiunile ordinare potențiale care rezultă vor fi incluse în rezultatul diluat pe acțiune în cazul în care efectul este diluant.**
59. În cazul în care un astfel de contract este prezentat în scopuri contabile ca activ sau pasiv sau în cazul în care cuprinde o componentă de capitaluri proprii și o componentă de pasiv, entitatea ajustează numărătorul pentru a ține seama de toate modificările care ar fi rezultat în profit sau pierdere pe parcursul perioadei respective dacă respectivul contract ar fi fost clasificat în totalitate ca instrument de capitaluri proprii. Această ajustare este similară ajustărilor prevăzute la punctul 33.
60. **În cazul contractelor care pot fi decontate în acțiuni ordinare sau în numerar la alegerea deținătorului, la calcularea rezultatului diluat pe acțiune se utilizează decontarea cu cea mai mare putere de diluare dintre decontarea în numerar și cea în acțiuni.**
61. Un exemplu de contract care poate fi decontat în acțiuni ordinare sau în numerar este un instrument de datorie care, la scadență, îi conferă entității dreptul nerestricționat de a deconta valoarea principalului în numerar sau în propriile acțiuni ordinare. Un alt exemplu este o opțiune de vânzare vândută care îi dă posibilitatea deținătorului de a opta între decontarea în numerar sau în acțiuni ordinare.

Opțiunile cumpărate

62. Contractele precum opțiunile de vânzare cumpărate și opțiunile de cumpărare cumpărate (adică opțiunile deținute de o entitate pe propriile acțiuni ordinare) nu sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune, deoarece includerea lor ar avea efect antidiluant. Opțiunea de vânzare ar fi exercitată numai în cazul în care prețul de exercițiu ar fi mai mare decât prețul pieței, iar opțiunea de cumpărare ar fi exercitată numai în cazul în care prețul de exercițiu ar fi mai mic decât prețul pieței.

Opțiunile de vânzare vândute

63. **Contractele care prevăd ca entitatea să își răscumpere propriile acțiuni, precum opțiunile de vânzare vândute și contractele de achiziție la termen, sunt reflectate în calculul rezultatului diluat pe acțiune în cazul în care efectul este diluant. În cazul în care aceste contracte sunt „în bani” în cursul perioadei (adică prețul de exercițiu sau de decontare este mai mare decât prețul mediu al pieței pentru perioada respectivă), efectul potențial de diluare a rezultatului diluat pe acțiune se calculează după cum urmează:**
- (a) se presupune că la începutul perioadei vor fi emise suficiente acțiuni ordinare (la prețul mediu al pieței pentru perioada respectivă) pentru a se genera încasări care să permită onorarea contractului;

(b) se presupune că încasările în urma emiterii sunt utilizate în scopul onorării contractului (adică pentru răscumpărarea acțiunilor ordinare)

și

(c) acțiunile ordinare incrementale (diferența dintre numărul de acțiuni ordinare presupuse a fi emise și numărul de acțiuni ordinare primite în urma onorării contractului) sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune.

AJUSTĂRI RETROACTIVE

64. În cazul în care numărul de acțiuni ordinare sau de acțiuni ordinare potențiale în circulație crește ca urmare a unei capitalizări, a unei emisiuni de acțiuni gratuite sau a unei divizări a acțiunilor sau se reduce ca urmare a unei divizări inverse (consolidări) a acțiunilor, calculul rezultatului de bază pe acțiune și al rezultatului diluat pe acțiune aferent tuturor perioadelor prezentate se ajustează retroactiv. În cazul în care aceste modificări apar după data bilanțului, dar înaintea autorizării situațiilor financiare în vederea publicării, rezultatul pe acțiune pentru situațiile financiare respective și pentru cele ale perioadelor anterioare prezentate trebuie calculat pe baza noului număr de acțiuni. În cazul în care calculele rezultatului pe acțiune reflectă astfel de modificări ale numărului de acțiuni, acest lucru trebuie menționat. De asemenea, rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune pentru toate perioadele prezentate se ajustează pentru a ține seama de:

(a) efectele erorilor fundamentale și ale ajustărilor determinate de modificări ale politicilor contabile, contabilizate retroactiv

și

(b) efectele unei combinări de întreprinderi care constituie o punere în comun a intereselor.

65. O entitate nu își retratează rezultatul diluat pe acțiune pentru nici una dintre perioadele prezentate pentru a ține seama de modificarea ipotezelor utilizate în calcularea rezultatului pe acțiune sau pentru conversia acțiunilor ordinare potențiale în acțiuni ordinare.

DESCRIERE

66. Entitatea prezintă, în contul de profit și pierdere, rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune aferent profitului sau pierderii din activități continue care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare, precum și aferente profitului sau pierderii care se poate atribui acționarilor societății-mamă care dețin capitaluri proprii ordinare pentru perioada respectivă, pentru fiecare categorie de acțiuni ordinare care are asociat un drept diferit la distribuirea profitului pe perioada respectivă. Entitatea prezintă rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune, pentru toate perioadele prezentate, fără deosebire între ele.

67. Rezultatul pe acțiune este prezentat pentru fiecare perioadă pentru care este prezentat un cont de profit și pierdere. În cazul în care rezultatul diluat pe acțiune este raportat pentru cel puțin o perioadă, acesta va fi raportat pentru toate perioadele prezentate, chiar dacă este egal cu rezultatul de bază pe acțiune. În cazul în care rezultatul diluat pe acțiune și rezultatul de bază pe acțiune sunt egale, dubla prezentare poate fi realizată pe o singură linie din contul de profit și pierdere.

68. Entitatea care raportează o activitate întreruptă prezintă valorile diluate și de bază pe acțiuni pentru activitățile întrerupte, fie în contul de profit și pierdere, fie în notele la situațiile financiare.

69. Entitatea prezintă rezultatul de bază pe acțiune și rezultatul diluat pe acțiune chiar și în cazul în care sumele reflectate sunt negative (în cazul în care există o pierdere pe acțiune).

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

70. Entitatea prezintă următoarele informații:

(a) valorile utilizate ca numărător pentru calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor valori cu profitul sau pierderea aferent(ă) societății-mamă pentru perioada respectivă. Reconcilierea include efectele individuale ale fiecărei categorii de instrumente care afectează rezultatul pe acțiune;

(b) media ponderată a numărului de acțiuni ordinare utilizată ca numitor pentru calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune, precum și o reconciliere a acestor numitori. Reconcilierea include efectele individuale ale fiecărei categorii de instrumente care afectează rezultatele pe acțiune;

IAS 33

- (c) *instrumentele (inclusiv acțiunile a căror emisiune este condiționată) care pot să dilueze, în viitor, rezultatul diluat pe acțiune, dar care nu au fost incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune deoarece au efect antidiluant pentru perioada (perioadele) prezentată (prezentate);*
- (d) *descriere a tranzacțiilor cu acțiuni ordinare sau ordinare potențiale, cu excepția celor contabilizate în conformitate cu punctul 64, care au avut loc după data bilanțului și care ar fi modificat în mod semnificativ numărul de acțiuni ordinare sau ordinare potențiale în circulație la sfârșitul perioadei în cazul în care tranzacțiile în cauză ar fi avut loc înainte de încheierea perioadei de raportare.*

71. Printre exemplele de tranzacții prevăzute la punctul 70 litera (d) se numără:

- (a) emisiunea de acțiuni contra numerar;
 - (b) emisiunea de acțiuni atunci când încasările sunt utilizate pentru rambursarea datoriilor sau pentru răscumpărarea acțiunilor preferențiale în circulație la data bilanțului;
 - (c) răscumpărarea acțiunilor ordinare în circulație;
 - (d) conversia în acțiuni ordinare sau exercițiul acțiunilor ordinare potențiale în circulație la data bilanțului;
 - (e) emisiunea de opțiuni, warante sau alte instrumente convertibile
- și
- (f) îndeplinirea condițiilor care ar determina emisiunea de acțiuni a căror emisiune în mod condiționat.

Valorile rezultatului pe acțiune nu se ajustează pentru a ține seama de tranzacțiile care au loc după data bilanțului, deoarece tranzacțiile în cauză nu influențează valoarea capitalului utilizat pentru generarea profitului sau a pierderii pentru perioada respectivă.

72. Instrumentele financiare și alte contracte care generează acțiuni ordinare potențiale pot include clauze și condiții care influențează evaluarea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune. Astfel de clauze și condiții pot determina dacă eventualele acțiuni ordinare potențiale au sau nu efect diluant și, dacă sunt diluante, efectul lor asupra mediei ponderate a numărului de acțiuni în circulație și orice ajustări ulterioare aduse profitului sau pierderii corespunzător (corespunzătoare) acționarilor care dețin capitaluri proprii ordinare. Se încurajează prezentarea clauzelor și a condițiilor pentru astfel de instrumente financiare și alte contracte, cu excepția cazului în care nu există alte cerințe în acest sens (a se vedea IAS 32).

73. *În cazul în care o entitate prezintă, pe lângă rezultatul de bază și cel diluat pe acțiune, valori pe acțiune prin intermediul unei alte componente raportate în contul de profit și pierdere decât cea impusă de prezentul standard, valorile în cauză se calculează utilizând media ponderată a numărului de acțiuni ordinare, determinată în conformitate cu prezentul standard. Valorile rezultatului de bază și ale celui diluat pe acțiune aferente unei astfel de componente sunt prezentate în aceeași măsură, în notele la situațiile financiare. Entitatea indică baza de determinare a numărătorului (numărătorilor), inclusiv dacă valorile pe acțiuni sunt determinate înainte sau după impozitare. În cazul în care se utilizează o componentă a contului de profit și pierdere care nu este prezentată separat, ca un element-rând, în contul de profit și pierdere, este necesară o reconciliere între componenta utilizată și un element-rând care este raportat în contul de profit și pierdere.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

74. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA ALTOR PREVEDERI

75. Prezentul standard înlocuiește IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* (publicat în 1997).

76. Prezentul standard înlocuiește SIC-24 *Rezultatul pe acțiune – Instrumente financiare și alte contracte care pot fi decontate în acțiuni*.

Ghid de punere în aplicare

Prezentul apendice face parte integrantă din prezentul standard.

Profituri sau pierderi care se pot atribui societății-mamă

- A1. Pentru calcularea rezultatelor pe acțiune pe baza situațiilor financiare consolidate, profitul sau pierderea care se poate atribui societății-mamă se referă la profitul sau pierderea entității consolidate după ce este ajustat(ă) pentru a ține seama de interesele minoritare.

Emisiuni de drepturi de subscriere

- A2. Emisiunea de acțiuni ordinare la momentul exercitării sau al conversiei de acțiuni ordinare potențiale nu dă naștere, de regulă, unui element de gratuitate. Acest lucru se explică prin faptul că acțiunile ordinare potențiale sunt evaluate la valoarea integrală, ceea ce duce la o modificare proporțională a resurselor disponibile ale entității. Cu toate acestea, într-o emisiune de drepturi de subscriere, prețul de exercițiu este în mod frecvent mai mic decât valoarea justă a acțiunilor. Din acest motiv, în conformitate cu punctul 27 litera (b), o astfel de emisiune de drepturi de subscriere include un element de gratuitate. În cazul în care o emisiune de drepturi de subscriere este oferită tuturor deținătorilor de acțiuni existenți, numărul de acțiuni ordinare care se utilizează la calcularea rezultatului de bază și a celui diluat pe acțiune pentru toate perioadele anterioare emisiunii de drepturi de subscriere este numărul de acțiuni ordinare existente în circulație înainte de emisiunea de drepturi de subscriere înmulțit cu factorul următor:

$$\frac{\text{(Valoarea justă per acțiune imediat înainte de exercitarea dreptului)}}{\text{(Valoarea justă teoretică per acțiune după exercitarea drepturilor)}}$$

Valoarea justă teoretică per acțiune după exercitarea drepturilor se calculează prin adăugarea valorii agregate de pe piață a acțiunilor imediat înainte de exercitarea drepturilor la încasările din exercitarea drepturilor și împărțirea lor la numărul de acțiuni în circulație după exercitarea drepturilor. În cazul în care drepturile sunt tranzacționate public separat față de acțiuni înainte de data exercitării, valoarea justă utilizată pentru acest calcul se stabilește la închiderea ultimei zile în care acțiunile sunt tranzacționate împreună cu drepturile.

Cifra de referință

- A3. Pentru a ilustra aplicarea noțiunii de cifră de referință descrisă la punctele 42 și 43, se presupune că o entitate are un profit de 4 800 UM (*) din activități continue care se poate atribui societății-mamă, o pierdere de (7 200 UM) din întreruperea unor activități care se poate atribui societății-mamă, o pierdere de (2 400 UM) care se poate atribui societății-mamă, 2 000 de acțiuni ordinare și 400 de acțiuni ordinare potențiale în circulație. Entitatea are un rezultat de bază pe acțiune de 2,40 UM pentru activități continue, (3,60 UM) pentru întreruperea unor activități și (1,20 UM) pentru pierdere. Cele 400 de acțiuni ordinare potențiale sunt incluse în calculul rezultatului diluat pe acțiune, deoarece rezultatul de 2,00 UM de bază pe acțiune pentru activități continue este diluant, presupunând că cele 400 de acțiuni ordinare potențiale nu au nici un impact asupra profitului sau pierderii. Dat fiind că profitul din activitățile continue care se poate atribui societății-mamă este cifra de referință, entitatea include și cele 400 de acțiuni ordinare potențiale în calcularea altor valori ale rezultatului pe acțiune, chiar dacă valorile obținute ale rezultatului pe acțiune sunt antidiluante față de rezultatul de bază pe acțiune comparabil, cu alte cuvinte pierderea pe acțiune este mai mică [(3,00 UM) pe acțiune pentru pierderea din întreruperea activităților și (1,00 UM) pe acțiune pentru pierdere].

(*) În prezentul ghid, valorile monetare sunt exprimate în „unități monetare” (UM).

Prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare

- A4. În scopul calculării rezultatului diluat pe acțiune, se calculează prețul mediu al pieței pentru acțiuni ordinare care se presupun emise pe baza prețului mediu al pieței pentru acțiunile ordinare în cursul perioadei. Teoretic, fiecare tranzacție de pe piață cu acțiunile ordinare ale unei entități poate să fie inclusă în determinarea prețului mediu al pieței. Din punct de vedere practic, însă, în general este adecvată o medie simplă săptămânală sau lunară a prețurilor.
- A5. În general, prețurile de închidere al pieței sunt adecvate pentru calcularea prețului mediu al pieței. În cazul în care prețul înregistrează variații semnificative, este mai reprezentativ, însă, prețul obținut ca medie între valoarea maximă și cea minimă. Metoda de calcul al prețului mediu al pieței este utilizată consecvent atâta timp cât modificarea condițiilor nu o invalidează. De exemplu, o entitate care utilizează pentru un număr de ani prețul de închidere al pieței atunci când calculează prețul mediu al pieței, în condiții de stabilitate relativă a prețurilor, poate să opteze ulterior pentru utilizarea unei medii a valorii maxime și a celei minime a prețului în cazul în care acesta începe să înregistreze fluctuații semnificative, iar prețul de închidere al pieței nu mai este un preț mediu reprezentativ.

Opțiuni, warante și echivalentele acestora

- A6. Se presupune că opțiunile sau warantele de achiziționare a instrumentelor convertibile sunt exercitate pentru achiziționarea instrumentului convertibil ori de câte ori prețurile medii pentru instrumentul convertibil și acțiunile ordinare care se pot obține prin conversie sunt mai mari decât prețul de exercițiu al opțiunilor și al warantelor. Cu toate acestea, nu se ia în considerare exercitarea decât în cazul în care se ia, de asemenea, în considerare conversia unor instrumente convertibile similare aflate în circulație.
- A7. Opțiunile sau warantele pot permite sau pot impune comercializarea instrumentelor de datorie sau de altă natură ale entității (sau ale societății-mamă ori ale filialei) ca plată integrală sau parțială a prețului de exercițiu. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune, opțiunile și warantele respective au un efect diluant în cazul în care (a) prețul mediu al pieței în perioada respectivă pentru acțiunile ordinare la care se referă depășește prețul de exercițiu sau (b) prețul de vânzare al instrumentului care urmează să fie comercializat se află sub nivelul celui la care instrumentul poate fi comercializat în baza contractului privind opțiunile sau warantele (de subscriere), iar reducerea rezultată stabilește un preț efectiv de exercițiu sub prețul pieței pentru acțiunile ordinare care se poate obține prin exercitare. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se presupune că opțiunile sau warantele respective sunt exercitate și că instrumentele de datorie sau de altă natură sunt comercializate. În cazul în care este mai avantajos să se ofere numerar pentru deținătorul de opțiuni sau warante și în cazul în care contractul permite oferta de numerar, se presupune că a avut loc comercializarea în numerar. Dobânda (fără impozite) la orice datorie care se presupune a fi comercializată se readaugă ca ajustare adusă numărătorului.
- A8. Acțiunile preferențiale reglementate de dispoziții similare sau alte instrumente care au opțiuni de convertire care îi permit investitorului să plătească în numerar pentru a obține rate de conversie mai avantajoase sunt tratate în mod similar.
- A9. Condițiile aferente anumitor opțiuni sau warante pot stipula ca încasările primite din exercitarea acestor instrumente să fie aplicate pentru rambursarea instrumentelor de datorii sau de altă natură ale entității (sau ale societății-mamă sau ale filialei). La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se presupune că opțiunile sau warantele respective sunt exercitate și că încasările sunt utilizate pentru rambursarea datoriei la prețul mediu al pieței și nu pentru achiziționarea de acțiuni ordinare. Cu toate acestea, încasările excedentare rezultate din exercitarea presupusă peste valoarea utilizată pentru achiziționarea presupusă a datoriei sunt luate în considerare (adică se presupune că sunt utilizate pentru a răscumpăra acțiuni ordinare) la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. Dobânda (fără impozite) la orice datorie care se presupune că este achiziționată se readaugă ca ajustare adusă numărătorului.

Opțiuni de vânzare vândute

- A10. Pentru a ilustra aplicarea punctului 63, se presupune că o entitate are în circulație 120 de opțiuni de vânzare vândute pe acțiunile sale ordinare cu un preț de exercițiu de 35 UM. În perioada respectivă, prețul mediu al pieței pentru acțiunile sale ordinare este de 28 UM. La calcularea rezultatului diluat pe acțiune se consideră că entitatea a emis 150 de acțiuni ordinare la prețul de 28 UM pe acțiune la începutul perioadei, pentru a-și îndeplini obligațiile de vânzare de 4 200 UM. Diferența dintre 150 de acțiuni ordinare emise și 120 de acțiuni ordinare primite din îndeplinirea opțiunilor de vânzare (30 de acțiuni ordinare incrementale) se adaugă la numitor în calculul rezultatului diluat pe acțiune.

Instrumente ale filialelor, ale asocierilor în participație sau ale entităților asociate**IAS 33**

- A11. Acțiunile ordinare potențiale ale unei filiale, ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate, convertibile fie în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, fie în acțiuni ordinare ale societății-mamă, ale asociatului sau ale investitorului (entitatea raportoare) sunt incluse în calcularea rezultatului diluat pe acțiune, după cum urmează:
- (a) instrumentele emise de o filială, asociere în participație sau entitate asociată care le permite deținătorilor săi să obțină acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate sunt incluse în calcularea rezultatului diluat pe acțiune al filialei, al asocierii în participație sau al entității asociate. Rezultatul pe acțiune respectiv este inclus în calcularea rezultatului pe acțiune al entității raportoare pe baza deținerii, de către entitatea raportoare, a instrumentelor filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate;
 - (b) instrumentele unei filiale, ale unei asocieri în participație sau ale unei entități asociate care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt considerate ca acțiuni ordinare potențiale ale entității raportoare la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. În mod similar, opțiunile sau warantele emise de o filială, asociere în participație sau entitate asociată pentru achiziționarea de acțiuni ordinare ale entității raportoare sunt considerate ca acțiuni ordinare potențiale ale entității care raportează la calcularea rezultatului diluat consolidat pe acțiune.
- A12. În vederea stabilirii efectului asupra rezultatului pe acțiune al instrumentelor emise de o entitate raportoare, care sunt convertibile în acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, se presupune că instrumentele sunt convertite, iar numărătorul (profitul sau pierderea care se atribuie deținătorilor de capital propriu ordinar al societății-mamă) este ajustat în conformitate cu punctul 33. Pe lângă aceste ajustări, numărătorul este ajustat pentru a ține seama de orice modificări în profiturile sau pierderile înregistrate de entitatea raportoare (cum ar fi veniturile din dividende sau din metoda punerii în echivalență) care se pot atribui creșterii numărului de acțiuni ordinare ale filialei, ale asocierii în participație sau ale entității asociate, existente în circulație în urma conversiei presupuse. Numitorul calculului rezultatului diluat pe acțiune nu este afectat deoarece numărul acțiunilor ordinare în circulație ale entității raportoare nu s-ar modifica în urma conversiei presupuse.

Instrumente de capitaluri proprii participative și acțiuni ordinare cu două categorii

A13. Capitalul propriu al unor entități include:

- (a) instrumente care participă la dividende împreună cu acțiunile ordinare în conformitate cu o formulă predeterminată (spre exemplu, două pentru una), având, uneori, stabilite limite superioare ale gradului de participație (de exemplu până la o anumită valoare pe acțiune, dar fără a o depăși);
 - (b) o categorie de acțiuni ordinare cu o rată de dividende diferită de cea a unei alte categorii de acțiuni ordinare, dar fără drepturi prioritare sau anterioare.
- A14. În scopul calculării rezultatului diluat pe acțiune se presupune conversia instrumentelor detaliate la punctul A13, care sunt convertibile în acțiuni ordinare în cazul în care efectul este diluant. Pentru instrumentele care nu sunt convertibile într-o categorie de acțiuni ordinare, profitul sau pierderea pentru perioada respectivă se alocă diferitelor categorii de acțiuni și de instrumente de capitaluri proprii participative în conformitate cu drepturile la dividende sau alte drepturi de participare la rezultatele nedistribuite. Pentru a calcula rezultatul de bază și cel diluat pe acțiune:
- (a) profitul sau pierderea care se poate atribui deținătorilor de capitaluri proprii ordinare ai societății-mamă se ajustează (se reduce un profit și se majorează o pierdere) cu valoarea dividendelor declarate în perioada respectivă pentru fiecare categorie de acțiuni și cu valoarea contractuală a dividendelor (sau a dobânzilor la obligațiunile participative) care trebuie achitate pentru perioada respectivă (de exemplu dividende cumulative neplătite);
 - (b) profitul sau pierderea rămase se alocă acțiunilor ordinare și instrumentelor participative la capitalul propriu în măsura în care fiecare instrument participă la rezultat ca și cum ar fi fost distribuite toate profiturile și pierderile perioadei. Profitul sau pierderea totale alocate fiecărei categorii de instrumente de capital propriu se determină prin adunarea valorii alocate pentru dividende și a valorii alocate pentru o caracteristică de participare;

IAS 33

- (c) valoarea totală a profitului sau a pierderii pentru fiecare categorie de instrumente de capital propriu se împarte la numărul de instrumente în circulație cărora le sunt alocate rezultate pentru a determina rezultatele pe acțiune pentru fiecare instrument.

Pentru calcularea rezultatului diluat pe acțiune, toate acțiunile ordinare potențiale care se presupune că ar fi fost emise sunt incluse în acțiunile ordinare în circulație.

Acțiuni achitate parțial

- A15. În cazul emiterii de acțiuni ordinare care nu sunt achitate integral, ele sunt tratate, la calcularea rezultatului de bază pe acțiune, ca o fracțiune a unei acțiuni ordinare până la limita la care au fost prevăzute să participe la dividende în cursul perioadei respective, raportat la o acțiune ordinară achitată integral.
- A16. În măsura în care acțiunile achitate parțial nu au dreptul de a participa la dividende în perioada respectivă, ele sunt tratate ca echivalente ale unor opțiuni sau warante la calcularea rezultatului diluat pe acțiune. Se presupune că soldul neachitat reprezintă încasări utilizate pentru achiziționarea de acțiuni ordinare. Numărul acțiunilor incluse în rezultatul diluat pe acțiune este diferența dintre numărul de acțiuni subscrise și numărul de acțiuni presupuse a fi fost achiziționate.
-

APENDICELE B

IAS 33

Modificări aduse altor prevederi

Modificările din prezentul apendice se aplică pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară acestei date, prezentele modificări se aplică și pentru perioada respectivă

- B1. În standardele internaționale de raportare financiară, inclusiv standardele internaționale de contabilitate și interpretările aferente, în vigoare în decembrie 2003, trimerile la versiunea actuală a standardului IAS 33 *Rezultatul pe acțiune* se interpretează ca trimeri la IAS 33 *Rezultatul pe acțiune*.
-

IAS 40

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE CONTABILITATE IAS 40

Investiții imobiliare

CUPRINS	Puncte
Obiectiv	1
Domeniul de aplicare	2-4
Definiții	5-15
Recunoaștere	16-19
Evaluare la recunoaștere	20-29
Evaluare după recunoaștere	30-56
Politici contabile	30-32
Modelul valorii juste	33-55
Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă	53-55
Modelul costului	56
Transferuri	57-65
Cedări	66-73
Prezentarea informațiilor	74-79
Modelul valorii juste și modelul costului	74-79
Modelul valorii juste	76-78
Modelul costului	79
Dispoziții tranzitorii	80-84
Modelul valorii juste	80-82
Modelul costului	83-84
Data intrării în vigoare	85
Retragerea standardului IAS 40 (2000)	86

Prezentul standard revizuit înlocuiește standardul IAS 40 (2000) *Investiții imobiliare* și ar trebui aplicat pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată.

OBIECTIV

1. Prezentul standard are ca obiectiv reglementarea tratamentului contabil pentru investițiile imobiliare și a cerințelor aferente de prezentare a informațiilor.

DOMENIUL DE APLICARE

IAS 40

2. **Prezentul standard trebuie aplicat la recunoașterea, evaluarea și prezentarea investițiilor imobiliare.**
3. Printre altele, prezentul standard reglementează evaluarea, în situațiile financiare ale unui locatar, a dreptului asupra unei investiții imobiliare deținut în baza unui contract de leasing financiar și evaluarea, în situațiile financiare ale unui locator, a investiției imobiliare dată în leasing unui locatar în baza unui contract de leasing operațional. Prezentul standard nu reglementează aspectele care intră sub incidența IAS 17 *Contracte de leasing* inclusiv:
- (a) clasificarea contractelor de leasing ca leasing financiar sau operațional;
 - (b) recunoașterea veniturilor din leasing aferente investițiilor imobiliare (a se vedea, de asemenea, IAS 18 *Venituri din activități curente*);
 - (c) evaluarea drepturilor imobiliare deținute în baza unui contract de leasing contabilizat ca și contract de leasing operațional în situațiile financiare ale unui locatar;
 - (d) evaluarea investiției nete a locatorului într-un contract de leasing financiar, în situațiile financiare ale acestuia;
 - (e) contabilitatea tranzacțiilor de vânzare și leaseback
- și
- (f) informațiile care trebuie prezentate cu privire la contractele de leasing financiar și leasing operațional.
4. Prezentul standard nu se aplică:
- (a) activelor biologice aferente activității agricole (a se vedea IAS 41 *Agricultura*)
- și
- (b) concesiunilor miniere și rezervelor miniere precum petrolul, gazele naturale și resursele naturale neregenerabile similare.

DEFINIȚII

5. **În sensul prezentului standard, noțiunile de mai jos au următorul înțeles:**

Valoarea contabilă este valoarea la care este recunoscut un activ în bilanț.

Costul este valoarea numerarului sau a echivalentelor de numerar plătite sau valoarea justă a unei alte contraprestații oferite pentru dobândirea unui activ, în momentul achiziției sau al construcției sale.

Valoarea justă reprezintă valoarea pentru care ar putea fi schimbat un activ în cadrul unei tranzacții desfășurate între părți interesate și în cunoștință de cauză, în condiții de concurență normală.

O investiție imobiliară este un bun imobiliar (un teren sau o clădire - sau o parte a unei clădiri - sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele, decât pentru:

- (a) a o utiliza pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative

sau

- (b) a o vinde în cursul activității uzuale.

IAS 40

O proprietate imobiliară ocupată de proprietar este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată în producția sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative.

6. ***Un drept imobiliar deținut de un locatar în baza unui contract de leasing operațional poate fi clasificat și contabilizat ca investiție imobiliară numai în cazul în care proprietatea imobiliară s-ar încadra, în alte condiții, în definiția unei investiții imobiliare, iar locatarul utilizează modelul valorii juste prezentat la punctele 33-55 pentru activul recunoscut. Această alternativă de clasificare este disponibilă de la proprietate la proprietate. Cu toate acestea, o dată ce se selectează această alternativă de clasificare pentru un astfel de drept imobiliar deținut în cadrul unui contract de leasing operațional, toate proprietățile imobiliare clasificate ca investiții imobiliare trebuie contabilizate pe baza modelului valorii juste. În cazul în care se selectează această alternativă de clasificare, toate drepturile clasificate astfel sunt incluse în informațiile prezentate în conformitate cu punctele 74-78.***
7. O investiție imobiliară este deținută pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului sau ambele. Prin urmare, o investiție imobiliară generează fluxuri de trezorerie în mare măsură independente de celelalte active deținute de o entitate. Astfel, se face distincție între investiții imobiliare și proprietățile imobiliare ocupate de proprietar. Producția sau furnizarea de bunuri sau servicii (sau utilizarea proprietății în scopuri administrative) generează fluxuri de trezorerie care nu pot fi atribuite numai proprietății imobiliare, ci și altor active utilizate în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii. IAS 16 *Imobilizări corporale* reglementează proprietățile imobiliare ocupate de proprietar.
8. Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:
 - (a) terenurile deținute mai mult pentru creșterea pe termen lung a valorii capitalului decât pentru vânzarea pe termen scurt în cursul activității uzuale;
 - (b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. (În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca o proprietate imobiliară ocupată de proprietar, fie pentru vânzarea pe termen scurt în cursul activității uzuale, se consideră că terenul este deținut în scopul creșterii valorii capitalului);
 - (c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în baza unui contract de leasing financiar) și închiriată în baza unui sau a mai multor contracte de leasing operațional;
 - (d) o clădire care este neocupată, dar care este deținută pentru a fi închiriată în baza unui sau a mai multor contracte de leasing operațional.
9. Următoarele constituie exemple de elemente care nu constituie investiții imobiliare și, prin urmare, nu se încadrează în domeniul de aplicare al prezentului standard:
 - (a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute în cursul activității uzuale sau care sunt în curs de construire sau amenajare în vederea unei astfel de vânzări (a se vedea IAS 2 *Stocuri*), de exemplu proprietăți imobiliare achiziționate cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi îmbunătățite și revândute;
 - (b) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în numele unor terți (a se vedea IAS 11 *Contracte de construcții*);
 - (c) proprietățile imobiliare ocupate de proprietar (a se vedea IAS 16), inclusiv (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți ocupate de proprietar, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare ocupate de proprietar, proprietățile ocupate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare ocupate de proprietar care urmează a fi cedate;
 - (d) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare. Astfel de proprietăți imobiliare sunt reglementate de IAS 16 până în momentul finalizării lucrărilor de construcție sau amenajare, după care devin investiții imobiliare și intră în incidența prezentului standard. Cu toate acestea, prezentul standard se aplică investițiilor imobiliare existente care sunt îmbunătățite cu scopul de a fi utilizate în continuare ca investiții imobiliare (a se vedea punctul 58);
 - (e) proprietățile imobiliare care sunt închiriate unei alte entități în baza unui contract de leasing financiar.

10. Anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a obține venituri din chirii sau în scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii sau în scopuri administrative. În cazul în care aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat în baza unui contract de leasing financiar), entitatea le contabilizează separat. În cazul în care aceste părți nu pot fi vândute separat, proprietatea imobiliară în cauză constituie o investiție imobiliară doar dacă este deținută numai o parte nesemnificativă în vederea utilizării la producerea sau furnizarea de bunuri și servicii sau în scopuri administrative.
11. În anumite cazuri, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. Entitatea tratează o astfel de proprietate ca pe o investiție imobiliară în cazul în care serviciile în cauză reprezintă o componentă relativ nesemnificativă a întregului contract. Un exemplu ar fi situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază și întreținere locatarilor care ocupă clădirea.
12. În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă mult mai importantă. De exemplu, în cazul în care o entitate are în proprietate și administrează un hotel, serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă importantă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă mai degrabă o proprietate imobiliară ocupată de proprietar decât o investiție imobiliară.
13. Poate fi dificil de stabilit dacă serviciile auxiliare sunt atât de semnificative încât o proprietate imobiliară să nu fie clasificată ca o investiție imobiliară. De exemplu, proprietarul unui hotel transferă, uneori, anumite responsabilități unor terți în baza unui contract de administrare. Condițiile unor astfel de contracte variază semnificativ. Pe de o parte, proprietarul poate avea o poziție, în fond, de investitor pasiv. Pe de altă parte, proprietarul poate să fi externalizat, pur și simplu, către terți exercitarea anumitor operațiuni zilnice, păstrând, cu toate acestea, un contact suficient cu variațiile fluxurilor de trezorerie generate de activitățile hotelului.
14. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este necesar raționamentul profesional. O entitate elaborează criterii astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare și cu indicațiile aferente de la punctele 7-13. Punctul 75 litera (c) prevede că, în cazul în care clasificarea este dificilă, o entitate trebuie să prezinte aceste criterii.
15. În anumite cazuri, o entitate deține o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de societatea sa mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu constituie o investiție imobiliară în situațiile financiare consolidate deoarece, din punctul de vedere al grupului, proprietatea imobiliară în cauză este ocupată de proprietar. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității individuale care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară în cazul în care se încadrează în definiția de la punctul 5. În consecință, în situațiile sale financiare individuale, locatorul tratează proprietatea imobiliară ca pe o investiție imobiliară.

RECUNOAȘTERE

16. ***O investiție imobiliară trebuie recunoscută ca activ numai în cazul în care:***
 - (a) ***există probabilitatea ca beneficiile economice viitoare asociate investiției imobiliare să revină entității***
 - și***
 - (b) ***costul investiției imobiliare poate fi evaluat în mod fiabil.***
17. În conformitate cu acest principiu de recunoaștere, o entitate își evaluează toate costurile cu investițiile imobiliare pe măsură ce apar. Aceste costuri includ costurile apărute inițial pentru achiziționarea unei investiții imobiliare și costurile ulterioare pentru a completa, a înlocui parțial sau pentru a întreține o proprietate imobiliară.
18. În conformitate cu principiul de recunoaștere de la punctul 16, o entitate nu recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costurile întreținerii zilnice ale unei astfel de proprietăți imobiliare. Costurile respective sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere, pe măsură ce apar. Costurile întreținerii zilnice constau în primul rând din costul manoperei și al consumabilelor și pot cuprinde costul pieselor de importanță minoră. Aceste cheltuieli sunt descrise în mod frecvent ca fiind „cheltuieli de reparații și întreținere” a proprietății.

IAS 40

19. Există posibilitatea ca unele părți ale investițiilor imobiliare să fi fost achiziționate prin înlocuire. Spre exemplu, există posibilitatea ca pereții interiori să fie pereți ce au înlocuit pereții existenți inițial. În conformitate cu principiul de recunoaștere, entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unei investiții imobiliare costul înlocuirii unei părți a investiției imobiliare existente la momentul apariției costurilor, cu condiția să fie îndeplinite criteriile de recunoaștere. Valoarea contabilă a părților înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispozițiile privind derecunoașterea din prezentul standard.

EVALUAREA LA RECUNOAȘTERE

20. ***O investiție imobiliară trebuie evaluată, inițial, la cost. Costurile de tranzacționare trebuie incluse în evaluarea inițială.***
21. Costul unei investiții imobiliare achiziționate include prețul de achiziție și orice cheltuieli care se pot atribui direct. Cheltuielile care se pot atribui direct includ, de exemplu, onorariile profesionale pentru serviciile juridice, taxele pentru transferul dreptului de proprietate și alte costuri de tranzacționare.
22. Costul unei investiții imobiliare construite în regie proprie este costul de la data finalizării lucrărilor de construcții sau de amenajare. Până la acea dată, entitatea aplică IAS 16. La acea dată, proprietatea imobiliară devine investiție imobiliară și intră sub incidența prezentului standard [a se vedea punctul 57 litera (e) și punctul 65].
23. Costul unei investiții imobiliare nu este majorat cu:
- (a) costurile de înființare (cu excepția cazului în care acestea sunt necesare pentru a aduce proprietatea imobiliară în stare de funcționare în conformitate cu intențiile conducerii);
 - (b) pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca investiția imobiliară să atingă nivelul planificat de ocupare
- sau
- (c) cheltuielile generate de pierderile de materiale, manoperă sau alte resurse înregistrate peste limitele normal admise în cursul lucrărilor de construcții sau amenajare a proprietății imobiliare.
24. În cazul în care se amână plata pentru o investiție imobiliară, costul acesteia este echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre această sumă și plățile totale este recunoscută în cursul perioadei de creditare drept cheltuielă cu dobânda.
25. ***Costul inițial al unui drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing și clasificat ca fiind investiție imobiliară este cel prevăzut la punctul 20 din IAS 17 pentru un leasing financiar, adică activul trebuie recunoscut la valoarea cea mai mică dintre valoarea justă a proprietății imobiliare și valoarea actualizată a plăților minime de leasing. În conformitate cu dispozițiile aceluiași punct, trebuie să se recunoască o valoare echivalentă ca pasiv.***
26. Orice plată în avans pentru un leasing este tratată ca făcând parte din plățile minime de leasing efectuate în acest scop și, prin urmare, este inclusă în costul activului, însă este exclusă din pasiv. În cazul în care un drept imobiliar deținut în baza unui contract de leasing este clasificat ca investiție imobiliară, elementul contabilizat la valoarea justă constituie dreptul respectiv și nu proprietatea imobiliară care stă la baza lui. Pentru modelul valorii juste sunt prevăzute îndrumări pentru stabilirea valorii juste a unui drept imobiliar la punctele 33-52. Îndrumările respective sunt, de asemenea, relevante pentru stabilirea valorii juste în cazul în care valoarea respectivă este utilizată cu titlul de cost în scopul recunoașterii inițiale.
27. Este posibil să se achiziționeze una sau mai multe investiții imobiliare în schimbul unui activ (unor active) nemonetar(e) sau în schimbul unei combinații de active monetare și nemonetare. Discuția de mai jos face referire la schimbul unui activ nemonetar cu un altul, dar se aplică și tuturor schimburilor descrise anterior. Costul unei astfel de investiții imobiliare este evaluat la valoarea justă, cu excepția cazului în care (a) tranzacția de schimb nu are conținut comercial sau (b) nici valoarea justă a activului primit, nici cea a activului cedat nu pot fi evaluate în mod fiabil. Activul dobândit este evaluat astfel chiar dacă o entitate nu poate derecunoaște imediat activul cedat. În cazul în care activul dobândit nu este evaluat la valoarea justă, costul acestuia este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

28. O entitate stabilește dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial luând în considerare gradul în care se preconizează că viitoarele sale fluxuri de trezorerie se vor modifica în urma acestei tranzacții. Tranzacția de schimb are conținut comercial în cazul în care:

(a) configurația (riscul, graficul de intrare și valoarea) fluxurilor de trezorerie din activul primit diferă de configurația fluxurilor de trezorerie care decurg din activul transferat

sau

(b) valoarea specifică entității acordată porțiunii din activitățile entității afectate de modificările tranzacției în urma schimbului

și

(c) diferența de la (a) sau (b) este semnificativă față de valoarea justă a activelor schimbate.

Pentru a stabili dacă o tranzacție de schimb are conținut comercial, valoarea specifică entității aferentă porțiunii din activitățile entității afectate de tranzacție va reflecta fluxuri de trezorerie după impozitare. Rezultatul acestor analize poate fi clar fără ca entitatea să trebuiască să efectueze calcule amănunțite.

29. Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții comparabile pe piață poate fi evaluată credibil dacă (a) variația în seria de estimări rezonabile ale valorii juste nu este semnificativă pentru activul respectiv sau (b) probabilitățile diverselor estimări din serie pot fi evaluate în mod rezonabil și utilizate pentru estimarea valorii juste. În cazul în care entitatea poate stabili în mod fiabil valoarea justă a activului primit sau a activului cedat, atunci se utilizează valoarea justă a activului cedat pentru a evalua costul, cu excepția cazului în care este mai evidentă valoarea justă a activului primit.

EVALUAREA DUPĂ RECUNOAȘTERE

Politici contabile

30. ***Cu excepția prevăzută la punctul 34, o entitate alege ca politică contabilă fie modelul valorii juste prevăzut la punctele 33-55, fie modelul costului prevăzut la punctul 56, și aplică politica în cauză tuturor investițiilor sale imobiliare.***

31. IAS 8 *Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori* prevede că o modificare voluntară a politicii contabile trebuie efectuată doar în cazul în care va avea ca efect o prezentare mai adecvată a evenimentelor sau tranzacțiilor în situațiile financiare ale entității. Este foarte puțin probabil ca o schimbare de la modelul valorii juste la modelul costului să conducă la o prezentare mai adecvată.

32. Prezentul standard prevede că toate entitățile trebuie să determine valoarea justă a investițiilor imobiliare în scopul evaluării (în cazul în care entitatea aplică modelul valorii juste) sau al prezentării (în cazul în care aplică modelul costului). O entitate este încurajată, dar nu obligată, să determine valoarea justă a unei investiții imobiliare pe baza unei evaluări realizate de un evaluator independent care deține o calificare profesională relevantă și recunoscută și care are o experiență recentă în ceea ce privește localizarea și categoria investiției imobiliare în curs de evaluare.

Modelul valorii juste

33. ***După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul valorii juste își evaluează toate investițiile imobiliare la valoarea lor justă, cu excepția cazurilor descrise la punctul 53.***

34. ***În cazul în care un drept imobiliar deținut de către locatar în baza unui contract de leasing operațional este clasificat ca investiție imobiliară în conformitate cu punctul 6, dreptul de alegere de la punctul 30 nu mai este aplicabil; se aplică modelul valorii juste.***

IAS 40

35. ***Un câștig sau o pierdere generat(ă) de o modificare a valorii juste a investiției imobiliare trebuie recunoscut(ă) în profitul sau pierderea perioadei în care apare.***
36. Valoarea justă reprezintă prețul la care poate fi tranzacționată proprietatea imobiliară între părți interesate și în cunoștință de cauză într-o tranzacție desfășurată în condiții de concurență normală (a se vedea punctul 5). Valoarea justă exclude, în mod specific, un preț estimat majorat sau diminuat de condiții sau împrejurări speciale, cum ar fi acordurile atipice de finanțare, contractele de vânzare și leaseback, contraprestații speciale sau concesiuni acordate de orice persoană implicată în vânzarea respectivă.
37. O entitate determină valoarea justă fără a deduce costurile de tranzacționare pe care le-ar putea suporta în cadrul vânzării sau al unui alt tip de cedări.
38. ***Valoarea justă a unei proprietăți imobiliare trebuie să reflecte condițiile de pe piață la data bilanțului.***
39. Valoarea justă estimată este specifică unui anumit moment. Deoarece condițiile de piață se pot schimba, valoarea raportată ca fiind valoarea justă poate fi incorectă sau inadecvată într-un alt moment. Definiția valorii juste presupune, de asemenea, realizarea schimbului simultan cu încheierea contractului de vânzare, fără fluctuații ale prețului care ar putea interveni într-o tranzacție realizată de bunăvoie, în condiții de concurență normală, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cazul în care schimbul nu se realizează simultan cu încheierea contractului.
40. Valoarea justă a unei investiții imobiliare reflectă, printre altele, și veniturile din chirii aferente contractelor de leasing în curs, precum și ipotezele raționale și justificate reprezentând presupunerile părților participante de bunăvoie și în cunoștință de cauză cu privire la veniturile din chirii obținute din contracte viitoare de leasing, ținând seama de condițiile actuale de piață. Aceasta reflectă, de asemenea, în mod similar, orice ieșiri de fluxuri de trezorerie (inclusiv plăți cu chirii și alte ieșiri) care pot fi preconizate în ceea ce privește proprietatea imobiliară. Unele dintre aceste ieșiri sunt reflectate în pasive, iar altele sunt aferente ieșirilor de numerar care nu sunt recunoscute în situațiile financiare până la o dată ulterioară (de exemplu plăți periodice cum ar fi chiriile condiționate).
41. Punctul 25 specifică baza de recunoaștere inițială a costului unui drept într-o proprietate imobiliară luată în leasing. Punctul 33 impune ca dreptul în proprietatea imobiliară în leasing să fie reevaluat, după caz, la valoarea justă. În contractele de leasing negociate la cursurile pieței, valoarea justă a unui drept într-o proprietate imobiliară în leasing la achiziție, netă de toate plățile preconizate de leasing (inclusiv cele aferente pasivelor recunoscute) ar trebui să fie zero. Această valoare justă nu se modifică, indiferent dacă, din considerente contabile, un activ sau un pasiv în leasing sunt recunoscute la valoarea justă sau la valoarea actualizată a plăților minime de leasing, în conformitate cu punctul 20 din IAS 17. Astfel, reevaluarea unui activ în leasing de la cost, în conformitate cu punctul 25, la valoarea justă, în conformitate cu punctul 33, nu ar trebui să producă nici un câștig inițial sau nici o pierdere inițială, cu excepția cazului în care valoarea justă este evaluată la momente diferite. Acest lucru poate surveni în cazul în care opțiunea de a aplica modelul valorii juste este luată după recunoașterea inițială.
42. Definiția valorii juste se referă la tranzacții realizate „de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză”. În acest context, „în cunoștință de cauză” înseamnă că atât cumpărătorul, cât și vânzătorul, care participă de bunăvoie la tranzacție, sunt informați cu privire la natura și caracteristicile investiției imobiliare, la utilizările actuale și potențiale ale acesteia, precum și la stadiul pieței la data bilanțului. Un cumpărător care participă de bunăvoie la tranzacție este motivat, dar nu constrâns să cumpere. Acest cumpărător nu este nici extrem de nerăbdător, nici hotărât să cumpere la orice preț. Acest cumpărător presupus nu ar plăti un preț mai mare decât prețul cerut de o piață pe care tranzacționează vânzători și cumpărători interesați și în cunoștință de cauză.
43. Un vânzător care participă de bunăvoie la tranzacție nu este nici extrem de nerăbdător, nici constrâns să vândă și dispus să accepte orice preț, nici pregătit să țină la un preț care nu poate fi considerat realist pe piața actuală. Acest vânzător este motivat să vândă investiția imobiliară, în condițiile pieței, la cel mai bun preț care poate fi obținut pe piața deschisă. Situația în care se află proprietarul actual al investiției imobiliare nu este luată în considerare, deoarece vânzătorul este un proprietar ipotetic (de exemplu, un vânzător interesat nu ar lua în considerare situația fiscală specifică proprietarului real al investiției imobiliare).
44. Definiția valorii juste se referă la o tranzacție realizată în condiții de concurență normală. O tranzacție realizată în condiții de concurență normală este o tranzacție între părți care nu au o relație deosebită sau specială care ar face ca prețurile tranzacțiilor să nu fie caracteristice pieței. Se presupune că tranzacția are loc între părți care nu sunt afiliate și care acționează independent.

45. Cea mai bună dovadă a valorii juste este furnizată de prețurile curente de pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, care fac obiectul unor contracte similare de leasing sau de altă natură. O entitate ia măsuri pentru a identifica orice diferențe privind natura, locația sau starea proprietății imobiliare sau condițiile contractuale ale contractelor de leasing sau de altă natură care au ca obiect proprietatea imobiliară în cauză.
46. În absența unor prețuri curente de pe o piață activă de tipul celei descrise la punctul 45, entitatea ia în considerare informații provenite din diverse surse, inclusiv:
- (a) prețurile curente de pe o piață activă pentru proprietăți imobiliare diferite ca natură, stare sau locație (sau care fac obiectul unor contracte diferite de leasing sau de altă natură), ajustate astfel încât să reflecte diferențele în cauză;
 - (b) prețurile recente de pe piețe mai puțin active, cu ajustări care să reflecte orice modificări ale condițiilor economice survenite de la data tranzacțiilor care au fost efectuate la acele prețuri
- și
- (c) previziunile actualizate ale fluxurilor de trezorerie, bazate pe estimări fiabile ale fluxurilor viitoare de trezorerie, justificate de clauzele oricăror contracte existente de leasing sau de altă natură și (după caz) de dovezi externe, cum ar fi chiriile curente de pe piață pentru proprietăți imobiliare similare, aflate în aceeași locație și stare, actualizate la rate care reflectă evaluările curente de pe piață privind incertitudinile referitoare la valoarea și ritmul fluxurilor de trezorerie.
47. În anumite cazuri, diversele surse menționate la punctul anterior pot sugera concluzii diferite în ceea ce privește valoarea justă a unei investiții imobiliare. Entitatea analizează motivele care determină diferențele în cauză, pentru a ajunge la cea mai fiabilă estimare a valorii juste, într-un interval relativ restrâns de estimări fiabile ale valorii juste.
48. În situații excepționale, există dovezi evidente, în momentul în care o entitate achiziționează o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a finalizării lucrărilor de construcție sau de amenajare sau ca urmare a schimbării destinației sale), că gradul de variabilitate în cadrul seriei de estimări fiabile ale valorii juste va fi atât de mare, iar probabilitățile diverselor rezultate vor fi atât de dificil de evaluat, încât va fi pusă sub semnul întrebării utilitatea unei singure estimări a valorii juste. Acest lucru poate indica faptul că valoarea justă a proprietății imobiliare nu va putea fi determinată fiabil pe o bază continuă (a se vedea punctul 53).
49. Valoarea justă este diferită de valoarea de utilitate, în conformitate cu definiția din cadrul IAS 36 *Deprecierea activelor*. Valoarea justă reflectă cunoștințele și estimările vânzătorilor și ale cumpărătorilor interesați și în cunoștință de cauză de pe piață. În schimb, valoarea de utilitate reflectă estimările entității, inclusiv efectele factorilor care pot fi specifici unei entități și care nu sunt deci aplicabili entităților în general. De exemplu, valoarea justă nu reflectă nici unul dintre elementele de mai jos, în măsura în care nu vor fi disponibile la nivel general pentru cumpărătorii și vânzătorii interesați și în cunoștință de cauză:
- (a) valoarea suplimentară derivată din crearea unui portofoliu de proprietăți în diferite locații;
 - (b) sinergiile dintre proprietățile imobiliare și alte active;
 - (c) drepturile sau restricțiile legale care sunt specifice doar proprietarului actual
- și
- (d) facilitățile sau sarcinile fiscale specifice proprietarului actual.

IAS 40

50. Pentru a determina valoarea justă a investițiilor imobiliare, o entitate evită dubla evidențiere a activelor sau a pasivelor care sunt recunoscute în bilanț ca active sau pasive distincte. De exemplu:
- (a) echipamente precum lifturile sau instalația de aer condiționat fac deseori parte integrantă dintr-o clădire și, în general, sunt mai degrabă incluse în investiția imobiliară decât contabilizate separat ca imobilizări corporale;
 - (b) în cazul în care un birou este închiriat mobilat, valoarea justă a biroului include, în general, valoarea justă a mobilierului, deoarece veniturile din chirii sunt aferente biroului mobilat. În cazul în care mobilierul este inclus în valoarea justă a investiției imobiliare, entitatea nu recunoaște mobilierul ca activ separat;
 - (c) valoarea justă a investiției imobiliare exclude veniturile din leasing operațional, înregistrate în avans sau care urmează a fi încasate, deoarece entitatea le recunoaște ca activ sau pasiv distinct;
 - (d) valoarea justă a investiției imobiliare deținute în baza unui contract de leasing reflectă fluxurile de trezorerie preconizate (inclusiv chiria condiționată care urmează să devină scadentă). În consecință, în cazul în care o evaluare obținută pentru o proprietate este netă de orice plată preconizată a se efectua, va fi necesară readăugarea oricăror pasive recunoscute pentru leasing pentru a obține valoarea justă a investiției imobiliare, în scopul contabilizării.
51. Valoarea justă a investiției imobiliare nu reflectă cheltuielile viitoare de capital care vor îmbunătăți proprietatea imobiliară și nu reflectă beneficiile viitoare aferente acestor cheltuieli viitoare.
52. În anumite cazuri, o entitate preconizează că valoarea curentă a plăților sale aferente unei investiții imobiliare (cu excepția plăților aferente pasivelor recunoscute) va depăși valoarea curentă a încasărilor de numerar aferente. Entitatea aplică IAS 37 *Provizioane, pasive contingente și active contingente* pentru a determina dacă se recunoaște un pasiv și modul de evaluare a acestuia.

Incapacitatea de a evalua în mod fiabil valoarea justă

53. *Există o prezumție, refutabilă, conform căreia o entitate poate să determine fiabil valoarea justă a unei investiții imobiliare pe o bază continuă. Cu toate acestea, în situații excepționale, există dovezi evidente, în momentul în care o entitate achiziționează o investiție imobiliară (sau în momentul în care o proprietate imobiliară existentă devine pentru prima dată investiție imobiliară, ca urmare a finalizării lucrărilor de construcție sau de amenajare sau ca urmare a schimbării destinației sale), că entitatea nu va putea determina în mod fiabil valoarea justă a investiției imobiliare pe o bază continuă. Această situație apare strict în cazul în care tranzacțiile comparabile de pe piață sunt rare și nu sunt disponibile estimări alternative ale valorii juste care să fie fiabile (de exemplu, bazate pe previziuni actualizate ale fluxurilor de trezorerie). În astfel de situații, o entitate evaluează investiția imobiliară în cauză utilizând modelul costului prevăzut în IAS 16. Se va considera că valoarea reziduală a investiției imobiliare este zero. Entitatea trebuie să aplice IAS 16 până în momentul cedării investiției imobiliare.*
54. În cazurile excepționale în care, din motivul prezentat la punctul anterior, este constrânsă să evalueze o investiție imobiliară utilizând modelul costului în conformitate cu IAS 16, entitatea evaluează toate celelalte investiții imobiliare ale sale la valoarea justă. În aceste cazuri, deși poate utiliza modelul costului pentru o investiție imobiliară, entitatea continuă să contabilizeze fiecare dintre proprietățile imobiliare rămase pe baza modelului valorii juste.
55. *În cazul în care a evaluat anterior o investiție imobiliară la valoarea justă, entitatea trebuie să continue să evalueze proprietatea imobiliară în cauză la valoarea justă, până în momentul cedării (sau până în momentul în care proprietate imobiliară devine proprietate imobiliară ocupată de proprietar sau entitatea inițiază amenajarea proprietății în scopul vânzării ulterioare în cursul activității uzuale), chiar dacă frecvența tranzacțiilor comparabile de pe piață scade sau prețurile de pe piață devin mai puțin disponibile.*

Modelul costului

56. *După recunoașterea inițială, o entitate care optează pentru modelul costului trebuie să își evalueze toate investițiile imobiliare în conformitate cu cerințele prevăzute în IAS 16 pentru acest model, și anume la cost minus orice amortizare acumulată și orice pierderi acumulate din depreciere.*

TRANSFERURI

IAS 40

57. *Transferurile în și din categoria investițiilor imobiliare trebuie efectuate numai în cazul în care are loc o modificare a utilizării, evidențiată de:*

- (a) începerea ocupării de către proprietar, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar;*
- (b) începerea lucrărilor de amenajare în vederea vânzării, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor;*
- (c) încheierea ocupării de către proprietar, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar în categoria investițiilor imobiliare;*
- (d) începerea unui leasing operațional cu un terț, pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare*

sau

- (e) finalizarea lucrărilor de construcții sau amenajare, pentru un transfer din categoria proprietăților în curs de construcție sau amenajare (reglementată de IAS 16) în categoria investițiilor imobiliare.*

58. În conformitate cu punctul 57 litera (b), o entitate transferă o proprietate imobiliară din categoria investițiilor imobiliare în categoria stocurilor numai în cazul în care are loc o modificare în utilizare, evidențiată de demararea lucrărilor de amenajare în vederea vânzării. În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca pe o investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este derecunoscută (este eliminată din bilanț) și nu o tratează ca pe un element de stocuri. În mod similar, în cazul în care demarează procesul de reamenajare a unei investiții imobiliare existente în scopul utilizării viitoare continue ca investiție imobiliară, entitatea tratează proprietatea în cauză ca investiție imobiliară, fără a o reclasifica drept proprietate imobiliară ocupată de proprietar în cursul reamenajării.

59. Punctele 60-65 reglementează problemele legate de recunoaștere și evaluare în cazul în care o entitate utilizează modelul valorii juste pentru investițiile imobiliare. În cazul în care o entitate utilizează modelul costului, transferurile între investiții imobiliare, proprietăți imobiliare ocupate de proprietar și stocuri nu modifică valoarea contabilă a proprietății transferate sau costul respectivei proprietăți, în scopul evaluării sau al prezentării.

60. *Pentru transferul unei investiții imobiliare contabilizate la valoarea justă în categoria proprietăților imobiliare ocupate de proprietar sau a stocurilor, costul presupus al proprietății, în scopul contabilizării ei ulterioare în conformitate cu IAS 16 sau IAS 2, trebuie să fie valoarea sa justă de la data modificării utilizării.*

61. *În cazul în care o proprietate imobiliară ocupată de proprietar devine o investiție imobiliară care va fi contabilizată la valoarea justă, o entitate trebuie să aplice IAS 16 până la data modificării utilizării. Entitatea trebuie să trateze orice diferență de la acea dată între valoarea contabilă a proprietății imobiliare în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă ca pe o reevaluare în conformitate cu IAS 16.*

62. Până la data la care proprietatea imobiliară ocupată de proprietar devine o investiție imobiliară contabilizată la valoarea justă, o entitate continuă să amortizeze proprietatea și recunoaște orice pierderi din depreciere survenite. Entitatea tratează orice diferență apărută la acea dată între valoarea contabilă a proprietății în conformitate cu IAS 16 și valoarea sa justă în același mod ca și o reevaluare în conformitate cu IAS 16. Cu alte cuvinte:

- (a) orice diminuare rezultată a valorii contabile a proprietății imobiliare este recunoscută în profit sau pierdere. Cu toate acestea, în măsura în care pentru proprietatea în cauză există un surplus din reevaluare, diminuarea este dedusă din surplusul din reevaluare;*

IAS 40

- (b) orice majorare rezultată a valorii contabile este tratată după cum urmează:
- (i) în măsura în care această majorare reia o pierdere din depreciere anterioară aferentă proprietății în cauză, majorarea este recunoscută în profit sau pierdere. Valoarea recunoscută în profit sau pierdere nu depășește valoarea necesară readucerii valorii contabile la valoarea contabilă care ar fi fost determinată (minus amortizarea) în cazul în care nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere din depreciere;
 - (ii) orice valoare rămasă a majorării se impută direct în capitalurile proprii, la categoria surplus din reevaluare. În momentul unei cedări ulterioare a investiției imobiliare, surplusul din reevaluare inclus în capitalurile proprii poate fi transferat în rezultatul reportat. Transferul din surplusul din reevaluare în rezultatul reportat nu are loc prin intermediul profitului sau al pierderii.
63. **Pentru un transfer din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care va fi contabilizat la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare la data respectivă și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.**
64. Tratatamentul contabil al transferurilor din categoria stocurilor în categoria investițiilor imobiliare care va fi contabilizat la valoarea justă este consecvent cu tratamentul vânzărilor de stocuri.
65. **Atunci când o entitate finalizează lucrările de construcție sau de amenajare în regie proprie a unei investiții imobiliare care va fi contabilizată la valoarea justă, orice diferență între valoarea justă a proprietății imobiliare la acea dată și valoarea sa contabilă anterioară trebuie recunoscută în profit sau pierdere.**

CEDĂRI

66. **O investiție imobiliară trebuie derecunoscută (eliminată din bilanș) în momentul cedării sau în momentul în care investiția imobiliară este retrasă definitiv din uz și se preconizează că nu se vor obține beneficii economice viitoare din cesionare.**
67. Cedarea unei investiții imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Pentru determinarea datei de cedare a investiției imobiliare, o entitate aplică criteriile din IAS 18 pentru recunoașterea veniturilor rezultate din vânzarea bunurilor și ia în considerare indicațiile conexe din apendicele la IAS 18. IAS 17 se aplică în cazul unei cedări prin contractarea unui leasing financiar sau printr-o tranzacție de vânzare și leaseback.
68. În cazul în care, în conformitate cu principiul recunoașterii de la punctul 16, entitatea recunoaște în valoarea contabilă a unui activ costul înlocuirii unei părți dintr-o investiție imobiliară, ea derecunoaște valoarea contabilă a părții înlocuite. Pentru investiția imobiliară contabilizată pe baza modelului costului, o parte înlocuită nu poate fi o parte care a fost amortizată separat. În cazul în care entitatea nu are posibilitatea de a determina valoarea contabilă a părții înlocuite, ar putea utiliza costul înlocuirii ca indiciu privind valoarea costului părții înlocuite la momentul achiziționării sau al construirii. Pe baza modelului valorii juste, valoarea justă a unei investiții imobiliare poate să reflecte deja că partea care trebuie înlocuită și-a pierdut valoarea. În alte situații poate fi dificil să se determine cu cât ar trebui redusă valoarea justă pentru partea care face obiectul înlocuirii. O alternativă la reducerea valorii juste pentru partea înlocuită, atunci când aceasta nu reprezintă o alternativă posibilă, este să se includă costul înlocuirii în valoarea contabilă a activului și să se reevalueze valoarea justă, după cum este necesar pentru adăugirile care nu implică înlocuirea.
69. **Câștigurile sau pierderile generate din casarea sau cedarea investițiilor imobiliare trebuie determinate ca diferența dintre încasările nete din cedare și valoarea contabilă a activului și trebuie recunoscute în profit sau pierdere (cu excepția cazului în care IAS 17 prevede altfel pentru o tranzacție de vânzare și leaseback) în perioada casării sau a cedării.**
70. Contraprestația care urmează a fi primită în urma cedării unei investiții imobiliare este recunoscută inițial la valoarea justă. În special, în cazul în care se amână plata pentru o investiție imobiliară, contraprestația primită este recunoscută inițial la echivalentul prețului în numerar. Diferența dintre valoarea nominală a contraprestației și echivalentul prețului în numerar este recunoscută ca venit din dobânzi, în conformitate cu IAS 18, utilizând metoda dobânzii efective.

71. Entitatea aplică IAS 37 sau alte standarde, după caz, pentru orice pasive pe care le păstrează după cedarea unei investiții imobiliare.
72. **Compensația primită de la terți pentru investițiile imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat trebuie recunoscută în profit sau pierdere atunci când compensația devine exigibilă.**
73. Deprecierile sau pierderile de investiții imobiliare, daunele conexe pretinse sau plata de compensații de la terți și orice achiziționări sau construcții ulterioare de active de înlocuire constituie evenimente economice separate ce sunt contabilizate separat, după cum urmează:
- (a) deprecierea investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu IAS 36;
 - (b) casarea sau cedarea investițiilor imobiliare sunt recunoscute în conformitate cu punctele 66-71 din prezentul standard;
 - (c) compensațiile de la terți pentru investiții imobiliare care au fost depreciate, pierdute sau la care s-a renunțat sunt recunoscute în profit sau pierdere atunci când devin exigibile
- și
- (d) costul activelor renovate, achiziționate sau construite cu titlul de înlocuire se stabilește în conformitate cu punctele 20-29 din prezentul standard.

PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

Modelul valorii juste și modelul costului

74. Informațiile a căror prezentare este prevăzută în cele ce urmează completează cerințele IAS 17. În conformitate cu IAS 17, proprietarul unei investiții imobiliare prezintă informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locator cu privire la contractele de leasing încheiate. Entitatea care deține o investiție imobiliară în baza unui contract de leasing financiar sau operațional prezintă informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locatar cu privire la contractele de leasing financiar și informațiile pe care trebuie să le furnizeze un locator cu privire la contractele de leasing operațional contractate.
75. **O entitate prezintă următoarele informații:**
- (a) **modelul pe care îl aplică, fie cel al valorii juste, fie cel al costului;**
 - (b) **în cazul în care aplică modelul valorii juste, dacă și în ce situații sunt clasificate și contabilizate ca investiții imobiliare drepturile imobiliare deținute prin contracte de leasing operațional;**
 - (c) **în cazul în care clasificarea este dificilă (a se vedea punctul 14), criteriile stabilite de entitate pentru a diferenția investițiile imobiliare de proprietățile imobiliare ocupate de proprietar și de proprietățile imobiliare deținute în vederea vânzării în cursul activității uzuale;**
 - (d) **metodele și ipotezele semnificative aplicate pentru determinarea valorii juste a investiției imobiliare, inclusiv o declarație din care să reiasă dacă determinarea valorii juste s-a bazat pe informații de pe piață sau mai degrabă pe alți factori (pe care entitatea trebuie să îi prezinte), din cauza naturii proprietății imobiliare și a lipsei de date comparabile pe piață;**
 - (e) **măsura în care valoarea justă a investiției imobiliare (astfel cum este evaluată sau prezentată în situațiile financiare) se bazează pe o evaluare efectuată de un evaluator independent care deține o calificare profesională recunoscută și relevantă și care are o experiență recentă în ceea ce privește locația și categoria investiției imobiliare care face obiectul evaluării. În cazul în care nu există o astfel de evaluare, acest lucru trebuie menționat;**

IAS 40

- (f) *valorile recunoscute în profit sau pierdere pentru:*
- (i) *veniturile din chirii aferente investițiilor imobiliare;*
 - (ii) *cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cheltuieli de reparație și întreținere) care decurg din investițiile imobiliare care au generat venituri din chirii în cursul perioadei*
- și
- (iii) *cheltuielile directe de exploatare (inclusiv cheltuielile de reparație și întreținere) care decurg din investițiile imobiliare care nu au generat venituri din chirii în cursul perioadei;*
- (g) *existența și valorile restricțiilor impuse asupra posibilității de realizare a investițiilor imobiliare sau asupra recuperării veniturilor și a încasărilor din cedare;*
- (h) *obligațiile contractuale privind achiziționarea, construcția sau amenajarea unor investiții imobiliare sau privind lucrări de reparații, întreținere sau îmbunătățire.*

Modelul valorii juste

76. În plus față de informațiile prevăzute la punctul 75, o entitate care aplică modelul valorii juste descris la punctele 33-55 prezintă o reconciliere a valorilor contabile ale investiției imobiliare de la începutul și de la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:

- (a) *adaosurile, cu prezentarea separată a acelor rezultate din achiziții și a acelor rezultate din cheltuieli ulterioare recunoscute în valoarea contabilă a unui activ;*
 - (b) *adaosurile rezultate din achizițiile desfășurate în cursul unor combinații de întreprinderi;*
 - (c) *cedările;*
 - (d) *câștigurile sau pierderile nete rezultate din ajustările valorii juste;*
 - (e) *diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă diferită de prezentare și din conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității care raportează;*
 - (f) *transferurile în și din categoria stocurilor și cea a proprietăților imobiliare ocupate de proprietar*
- și
- (g) *alte variații.*

77. Atunci când o evaluare obținută pentru o investiție imobiliară este ajustată semnificativ în vederea înregistrării în situațiile financiare, de exemplu cu scopul de a evita dubla evidențiere a activelor sau a pasivelor care sunt recunoscute ca active și pasive distincte, în conformitate cu punctul 50, entitatea prezintă o reconciliere între evaluarea obținută și evaluarea ajustată inclusă în situațiile financiare, indicând separat valoarea totală a oricăror obligații recunoscute ale contractului de leasing care au fost readăugate și orice alte ajustări semnificative.

78. În cazurile excepționale menționate la punctul 53, în care entitatea evaluează investițiile imobiliare utilizând modelul costului din IAS 16, reconcilierea prevăzută la punctul 76 prezintă valorile aferente investițiilor imobiliare în cauză separat de valorile aferente altor investiții imobiliare. De asemenea, o entitate prezintă:

- (a) *o descriere a investiției imobiliare;*

- (b) o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi evaluată în mod fiabil;
 - (c) în cazul în care este posibil, intervalul de estimări în cadrul căruia este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă
- și
- (d) la cedarea unei investiții imobiliare care nu a fost contabilizată la valoarea justă:
 - (i) faptul că entitatea a cedat investiția imobiliară care nu au fost contabilizată la valoarea justă;
 - (ii) valoarea contabilă a investiției imobiliare respective în momentul vânzării
- și
- (iii) valoarea câștigului sau a pierderii recunoscut(e).

Modelul costului

79. În plus față de informațiile prevăzute la punctul 75, entitatea care aplică modelul costului, descris la punctul 56, prezintă:

- (a) metodele de amortizare utilizate;
 - (b) duratele de viață utilă sau ratele de amortizare folosite;
 - (c) valoarea contabilă brută și amortizarea acumulată (cumulată cu pierderile acumulate din deprecieri) la începutul și la sfârșitul perioadei;
 - (d) o reconciliere a valorii contabile a investiției imobiliare la începutul și la sfârșitul perioadei, evidențiind următoarele elemente:
 - (i) adaosurile, cu prezentarea separată a acelor rezultate din achiziții și a acelor rezultate din cheltuieli ulterioare recunoscute ca activ;
 - (ii) adaosurile rezultate din achiziții efectuate în cadrul unor combinații de întreprinderi;
 - (iii) cedările;
 - (iv) amortizarea;
 - (v) valoarea pierderilor din deprecieri recunoscute, precum și valoarea pierderilor din deprecieri reluate în cursul perioadei în conformitate cu IAS 36;
 - (vi) diferențele nete de curs valutar rezultate din conversia situațiilor financiare într-o monedă diferită de prezentare și din conversia unei operațiuni din străinătate în moneda de prezentare a entității raportoare;
 - (vii) transferurile în și din categoria stocurilor și cea a proprietăților imobiliare ocupate de proprietar
- și
- (viii) alte variații
- și

IAS 40

- (e) *valoarea justă a investițiilor imobiliare. În situațiile excepționale descrise la punctul 53, în cazul în care nu poate determina în mod fiabil valoarea justă a investiției imobiliare, o entitate prezintă:*
- (i) *o descriere a investiției imobiliare;*
 - (ii) *o explicație a motivului pentru care valoarea justă nu poate fi determinată în mod fiabil*
și
 - (iii) *în cazul în care este posibil, intervalul de estimări în care este cel mai probabil să se încadreze valoarea justă.*

DISPOZIȚII TRANZITORII

Modelul valorii juste

80. *Entitatea care a aplicat anterior IAS 40 (2000) și optează pentru prima dată pentru clasificarea și contabilizarea unora sau a tuturor drepturilor sale imobiliare eligibile, pe care le deține în baza unor contracte de leasing operațional ca investiție imobiliară, trebuie să recunoască efectul opțiunii sale printr-o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat aferent perioadei în care se aplică pentru prima dată opțiunea respectivă. De asemenea:*

- (a) *în cazul în care entitatea a prezentat anterior în mod public (în situațiile sale financiare sau în alt mod) valoarea justă a drepturilor sale imobiliare pentru perioadele anterioare (determinate pe o bază care se încadrează în definiția valorii juste de la punctul 5 și respectă indicațiile de la punctele 36-52), entitatea este încurajată, dar nu obligată:*
 - (i) *să ajusteze soldul de deschidere al rezultatului reportat aferent celei dintâi perioade prezentate pentru care a fost prezentată în mod public o astfel de valoare justă*
și
 - (ii) *să retrateze informațiile comparative aferente perioadelor în cauză*
și
- (b) *în cazul în care nu a prezentat anterior în mod public informațiile descrise la litera (a), entitatea nu trebuie să retrateze informațiile comparative și trebuie să menționeze acest lucru.*

81. *Prezentul standard prevede un tratament contabil diferit de tratamentul contabil prevăzut de IAS 8. IAS 8 impune retratarea informațiilor comparative, cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil din punct de vedere practic.*

82. *Atunci când o entitate adoptă pentru prima dată prezentul standard, ajustarea soldului de deschidere al rezultatului reportat include reclasificarea oricărei valori contabilizate ca surplus din reevaluare pentru investițiile imobiliare.*

Modelul costului

83. *IAS 8 se aplică oricărei modificări a politicilor contabile care intervine atunci când o entitate adoptă pentru prima dată prezentul standard și optează pentru utilizarea modelului costului. Efectul modificării politicilor contabile include reclasificarea oricărei valori contabilizate ca surplus din reevaluare pentru investițiile imobiliare.*

84. *Cerințele de la punctele 27-29 privind evaluarea inițială a unei investiții imobiliare dobândite într-o tranzacție de schimb de active se vor aplica prospectiv numai tranzacțiilor viitoare.*

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**IAS 40**

85. *O entitate aplică prezentul standard pentru perioade de un an care încep la 1 ianuarie 2005 sau ulterior acestei date. Se încurajează aplicarea anticipată. În cazul în care o entitate aplică prezentul standard pentru o perioadă anterioară datei de 1 ianuarie 2005, ea trebuie să precizeze acest lucru.*

RETRAGEREA STANDARDULUI IAS 40 (2000)

86. Prezentul standard înlocuiește IAS 40 *Investiții imobiliare* (publicat în 2000).
-